

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza daňové povinnosti vybrané obchodní korporace a možnosti daňové optimalizace
Analysis of the Selected Business Corporation Tax Liability and Possible Ways of its
Optimizing

Student:	Bc. Zuzana Vavřinová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Zuzana Vavřinová**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Téma: **Analýza daňové povinnosti vybrané obchodní korporace a možnosti
daňové optimalizace**
**Analysis of the Selected Business Corporation Tax Liability and Possible
Ways of its Optimizing**
Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Podstata, význam a funkce daní
 3. Daně v České republice a jejich charakteristika
 4. Analýza daňové povinnosti vybrané obchodní korporace a možnosti daňové optimalizace
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

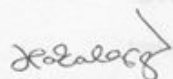
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

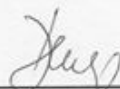
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně“.

V Ostravě dne 22. dubna 2016



Bc. Zuzana Vavřinová

Obsah

1	Úvod	5
2	Podstata, význam a funkce daní	7
2.1	Definice daně	7
2.1.1	Třídění daní	8
2.2	Funkce daní	9
2.3	Struktura daně	10
2.3.1	Subjekt daně	10
2.3.2	Předmět daně	11
2.3.3	Základ daně	13
2.3.4	Sazba daně	15
2.3.5	Sleva na dani	16
2.3.6	Způsob výběru a splatnost daně	17
2.4	Teorie daně ze zisku obchodních korporací	18
2.5	Daňová konkurence, koordinace a harmonizace	20
3	Daň v České republice a jejich charakteristika	22
3.1	Daňová soustava České republiky	22
3.2	Daň z příjmů právnických osob	24
3.3	Daň z příjmů fyzických osob	29
3.4	Daň z přidané hodnoty	29
3.5	Silniční daň	35
3.6	Daň z nemovitých věcí	37
3.7	Daň z nabytí nemovitých věcí	38
3.8	Spotřební daň	39
3.9	Energetické daně	40
3.10	Poplatky	40
3.11	Účetní a daňový pohled daní	41
3.12	Závěrem k soustavě daní	43
3.13	Optimalizace daňové povinnosti	43

4	<i>Analýza daňové povinnosti vybrané obchodní korporace a možnosti daňové optimalizace</i>	45
4.1	Charakteristika vybrané obchodní korporace	45
4.1.1	Historie obchodní korporace	45
4.1.2	Činnost obchodní korporace	46
4.2	Výpočet jednotlivých daňových povinností	47
4.2.1	Daň z příjmů právnických osob	48
4.2.2	Daň z přidané hodnoty	53
4.2.3	Daň silniční	57
4.2.4	Poplatky	61
4.3	Daňové zatížení	61
4.4	Daňová optimalizace	63
5	<i>Závěr</i>	68
	<i>Seznam použité literatury</i>	71
	<i>Seznam zkratk</i>	73
	<i>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</i>	
	<i>Seznam obrázků</i>	
	<i>Seznam tabulek</i>	

1 Úvod

Daně, ač již ne v podobě, ve které je nyní známe, mají stejně jako stát dlouhou historii. Stát, ať už byl představován kýmkoliv, cítil nezbytnost hradit určité potřeby, např. válečné výpravy, provoz panovníkova dvora. Záhy na to však byla také pocíťována nutnost vytvářet rezervy pro „horší“ časy. A tak vznikly dávky z obilí.

Tyto potřeby nebylo možné kvalitně uspokojovat bez vymezení toho kdo, kdy a v jaké výši musí přispět do společné pokladny. Státní moc tím začala zavazovat jednotlivce k převzetí vymezeného podílu na úhradu společných potřeb státu. Mnohdy musel stát krvavě vynucovat výběr daní. A tak byl zárodek daní na světě.

Daně jsou do ekonomiky státu včleněny z pragmatických důvodů – zajišťují příjmy do státního rozpočtu a umožňují realizaci fiskální politiky. Tím je jasné, že stát bez zavedeného daňového systému nemůže existovat. Za dobrý daňový systém se považuje ten, jenž respektuje určité daňové zásady.

Současné diskuze o uspořádání daňového systému České republiky poukazují na to, aby daně nebránily v podnikání a neodrazovaly od práce poplatníky. Jinými slovy – aby byl český daňový systém, pokud možno, neutrální a aby vzájemné interakce daní nebo vazby daní a dávek nebránily celkové ekonomické efektivnosti. Právě složitý systém zdanění vytváří možnosti legálně se vyhnout daňové povinnosti.

Mezi ekonomy navíc probíhají neustále diskuze o problému vztahu přímých a nepřímých daní. Již od 80. let minulého století převažuje názor, že by měly převažovat právě nepřímé daně spotřební. Tím se může odlehčit zdanění důchodů. Navíc u nepřímých daní jsou daňové úniky obtížnější. Světovým trendem je tak zvyšování nepřímých daní a snižování korporátní daně.

Každý daňový subjekt se snaží na daních zaplatit co nejméně, což je naprosto pochopitelné. Racionálním chováním každého daňového subjektu je tedy minimalizace vlastní daňové povinnosti. Stát tak s tímto chováním nejen počítá, ale také se ho snaží využít k nasměrování aktivity daňového subjektu žádoucím směrem.

Minimalizace daňové povinnosti v jednom zdaňovacím období a u jedné daně však nemusí být ideální k celkovému souboru daní, který hradí daňový subjekt, resp. ani u jedné daně v rámci delšího časového období. V této souvislosti je vhodnější se zabývat optimalizací daňové povinnosti. Ta může nabývat celé řady podob, a to od těch, které zákonodárce nejenom předpokládá, ale rovněž i vítá, až po trestně právní jednání daňových subjektů.

Cílem diplomové práce je provést analýzu jednotlivých daňových povinností vybrané obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. v letech 2012 – 2015, zjistit celkové daňové zatížení, zobrazit podíl jednotlivých daní na celkové daňové povinnosti a nalézt možné způsoby optimalizace, a to v souladu s platnými daňovými předpisy. Cíle bude dosaženo pomocí metody analýzy, komparace, syntézy, deskripce a dedukce.

Diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol, kdy první kapitolou je úvod a pátou kapitolou je závěr.

Druhá kapitola je zaměřena na teoretická východiska daně. Je zde popsána teorie daně, její definice, funkce, struktura a význam. Kapitola je také věnována teorii zdanění firem a rovněž harmonizaci daní v rámci Evropské unie.

Třetí kapitola se zabývá daňovým systémem České republiky. Jsou zde popsány jednotlivé daně a poplatky, přičemž daně, se kterými se daná obchodní korporace může setkat při své podnikatelské činnosti, jsou rozebrány detailněji. Jedná se především o daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a silniční daň. Část kapitoly je věnována také účtování daní a daňové optimalizaci.

Čtvrtá kapitola je věnována praktické části. Je v ní představena konkrétní obchodní korporace, která zajišťuje pro ostatní obchodní korporace čtyři druhy základních činností, a to bezpečnost a ochranu zdraví při práci, pracovnělékařské služby, požární ochranu a školení řidičů referentských vozidel. Následně jsou provedeny výpočty jednotlivých daňových povinností a jejich analýza. Na to navazuje analýza podílů těchto daní na celkové daňové povinnosti. Pro větší přehlednost je tato část doplněna také o grafy a tabulky. V závěru této kapitoly jsou navrženy možné způsoby daňové optimalizace.

Právní předpisy v teoretické části práce vycházejí ze stavu platného ke dni 1. ledna 2016.

2 Podstata, význam a funkce daní

Z pohledu ekonomického jsou daně převážně nástrojem přerozdělování národního důchodu. Z hlediska právního se jedná o specifický vztah mezi státem a poplatníkem, kde se uplatňuje princip zákonnosti v tom smyslu, že daň může být uložena výhradně se souhlasem těch, na něž se vztahuje, nebo se souhlasem jejich zástupců (zákonodárná moc).

2.1 Definice daně

V žádném právním předpise České republiky (dále jen „ČR“) definice pojmu „daň“ není, přičemž povinnost platit daň je součástí ústavního pořádku ČR.

Různí autoři uvádí značné množství definic daně. Nejčastěji se používá ta, která daň definuje jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává část nominálního důchodu ekonomickému subjektu na nenávratném principu. (Široký, 2008)

Charakteristickým znakem daní je, že po splnění daňové povinnosti nezakládá poplatníkům nárok na jakékoliv plnění ze strany státu. Nenávratnost daně znamená, že již nelze získat zpět jednou zaplacenou daň. Povinnost platit daň je především kvůli snaze snižovat počet černých pasažérů v rámci poskytování veřejných statků. Za černé pasažéry se označují subjekty snažící se vyhnout platbě s vědomím, že jejich podíl na placení daní je tak nízký, že se v podstatě nic nestane.

Daněmi se také rozumí platby plynoucí ze sektoru soukromého do sektoru veřejného. Právě toto vymezení odpovídá definičním znaků daní v metodice OECD¹ a Government Finance Statistics Yearbook Mezinárodního měnového fondu.

Daň se od ostatních plateb, jimiž jsou poplatek nebo půjčka, odlišuje svojí charakteristikou. Poplatkem se rozumí nenávratná, nedobrovolná, ekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona, spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu. Příkladem jsou soudní, správní nebo místní poplatky. Půjčka představuje nepovinnou, nepravidelnou a návratnou platbu. Představuje úvěrový příjem do veřejného rozpočtu.

Mezi daňové příjmy patří i clo, které je svojí charakteristikou dani podobné. Je to povinná, nenávratná a neekvivalentní platba do veřejného rozpočtu. Clo se vybírá při přechodu zboží přes hranice, v rámci obchodování mezi členskými státy Evropské unie (dále jen „EU“) se však clo nevybírá. Vybírá se pouze v rámci obchodu s třetími státy.

¹ OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je mezivládní organizace 34 ekonomicky nejrozvinutějších států na světě, které přijaly principy demokracie a tržní ekonomiky.

2.1.1 Třídění daní

Daň je možné třídit z různých hledisek. Nejčastěji se lze setkat se tříděním daní dle následujících hledisek:

- subjektu daně,
- schopnosti platit daň,
- přímé a nepřímé daně,
- předmětu daně,
- typu sazby daně,
- vazba daně na základ daně,
- daňové pravomoci a daňového určení.

Podle subjektu daně, tedy poplatníka, se daně dělí na daně placené:

- *jednotlivcem*, tedy fyzickou osobou (dále jen „FO“) – individuální daně,
- *firmou*, tedy právnickou osobou (dále jen „PO“),
- *splitting*, kde subjektem je FO, jejíž příjem se formálně upravuje, tedy zdaňuje se průměrný příjem např. za manžele nebo domácnost.

Podle schopnosti platit daň poplatníkem se třídí na:

- *daně osobní*, které u konkrétního poplatníka respektují jeho platební schopnost. a
- *daně „in rem“*, tzn. z věci, kdy není zohledňována platební schopnost poplatníka daně.

Podle vazby na důchod poplatníka daně lze daně třídit na:

- *přímé*, ty jsou placeny z vlastního příjmu poplatníka, jsou adresné a ze zákona formálně nepřenositelné na jiný subjekt, dopadají ze zákona na poplatníka přímo a
- *nepřímé*, které odvádí do rozpočtu plátce daně nikoliv ze svého důchodu, ale vybírá ji v ceně zboží nebo služby, daň je tak převedena na konečného spotřebitele.

Podle předmětu (objektu) daně se třídí na:

- *daně důchodové*, které zdaňují různé druhy příjmů (mzdu, zisk, úrok apod.),
- *daně spotřební*, a to univerzální a specifické (selektivní) daně na vybrané druhy zboží,
- *daně majetkové*, které zdaňují movitý či nemovitý majetek,
- *daně z hlavy*, kdy předmětem daně je sám subjekt.

Podle použité sazby daně je možné třídit daně na:

- *daně s pevnou sazbou*, tj. např. v korunách a
- *daně s procentní sazbou*, a to se sazbou lineární, progresivní a regresivní.

Podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí základu daně lze třídit daně na:

- *daně stanovené bez vazby na základ daně*,
- *daně specifické*, u kterých je sazba daně stanovena zákonem na naturální jednotku,
- *daně ad valorem*, u nichž je základ daně odvozován z ceny předmětu daně.

Daně lze třídit také na základě toho, zda zohledňují:

- *daňovou pravomoc*, tedy kdo má zákonem umožněno uvalovat daně; na základě toho se člení na *daně státní*, o nichž rozhoduje parlament, a *místní*, u nichž má daňovou pravomoc místní vláda,
- *daňové určení*, tzn., do kterého veřejného rozpočtu daň plyne; dle toho se daně dále člení na *daně svěřené*, plynoucí do určitého rozpočtu, a *sdílené*, plynoucí do různých rozpočtů v rámci rozpočtové soustavy. (Kubátová, 2015)

2.2 Funkce daní

Daně jsou nástrojem hospodářské politiky, požaduje se od nich mnohem více než jen naplnit veřejné rozpočty. Daně plní celou řadu funkcí. Mezi ty nejdůležitější patří následující funkce:

- fiskální,
- alokační,
- redistribuční,
- stimulační a
- stabilizační.

Za primární funkci se považuje *funkce fiskální*, tedy schopnost naplnit veřejný rozpočet. Přestože se od daně požaduje daleko více, vždy musí být zachována právě její fiskální funkce.

Alokační funkce vyplývá z toho, že na některých trzích selhává efektivnost tržních mechanismů a musí tedy do toho zasáhnout stát. Stát může podporovat subjekty ve formě dotací či příspěvku, anebo jim umožní odvést nižší daň (prostřednictvím daňových úspor), a tím získat prostředky pro potřeby investic.

Redistribuční funkce daní vychází z principu rozdělení důchodu ve společnosti pomocí tržních mechanismů, což pro společnost může být neakceptovatelné. Vhodným nástrojem pro snížení rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů jsou právě daně. Tím, že se ve větší míře vybírají od subjektů bohatších, umožňuje státu pomocí transferů zvyšovat příjmy chudším.

Funkce stimulační využívá toho, že subjekty zpravidla vnímají daně jako újmy a jsou tedy ochotny udělat hodně pro to, aby omezily svou daňovou povinnost. Z toho důvodu poskytuje stát subjektům různé formy daňových úspor či je naopak vystavuje vyššímu zdanění v případě, že se např. chovají nezodpovědně.

Stabilizační funkce daní představuje zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. Využití stabilizační funkce daní je podmíněno rozpočtovou kázní v časech dobrých, kdy je třeba vytvářet rezervy pro horší časy. (Vančurová, 2014)

2.3 Struktura daně

Je důležité, zda stát vybere prostřednictvím daní potřebné prostředky, ovšem podstatné je také to, jak daně, tedy jeden ze základních ekonomických nástrojů, působí na ekonomické subjekty a domácnosti, kdy a od koho se vyberou a jak moc bude odvod daní pro ekonomické subjekty zatěžující. Proto je konstrukce daně tak složitá a je tedy třeba posuzovat veškeré její prvky ve vzájemných souvislostech.

Daně v ČR mají obdobnou konstrukci. Jejich typickými „konstrukčními“ prvky jsou *vymezení daňového subjektu, předmětu daně, vynětí z předmětu daně, osvobození od daně, stanovení základu daně a období, za které se stanoví, úpravy základu daně, sazba daně, částka daně, sleva na dani*. Právě tyto prvky se objevují jak u přímých daní, tak i u daní nepřímých. Naproti tomu slevy na dani jsou v ČR používány jen v případě zdanění příjmů a u daně silniční.

Významný vliv na tíži, s jakou je pocíťována daňová povinnost, má také způsob výběru daně, pracnost a množství administrativních a evidenčních povinností, které jsou spojeny s výběry daní.

2.3.1 Subjekt daně

Daňovým subjektem dle zákona je osoba povinná daň strpět, odvádět nebo platit. Může jím být FO nebo PO, jejichž povinností je daň platit. V tomto smyslu se pak rozlišují:

- *osoby zavázané*, jimiž jsou *poplatník a plátce*,
- *ručitel*, tedy osoba povinná daň zaplatit za poplatníka, pokud ten není schopen nebo ochoten zaplatit sám (ručitelství vzniká ze zákona u subjektů, jež mají k dani určitý vztah),
- *oprávněný subjekt*, tedy správce daně (finanční úřad, stát). (Šmídová, 2006)

Z osob, kterých se daň dotýká, nás nejvíce zajímají dvě skupiny, a to poplatník a plátce.

Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět, jímž je zejména příjem či majetek, je podroben dani. Je přímým nositelem daňové povinnosti a je povinen daň sám platit. Jeho disponibilní zdroje se výběrem daní krátí.

Určení poplatníka však bylo administrativně náročné u některých daní a, jak se ukázalo, tak i zbytečné. Proto je možné se setkat i s dalším druhem subjektu daně, a to s plátcem daně. *Plátcem daně* je osoba ze zákona povinná odvést daň vybranou od jiných subjektů či sraženou jiným poplatníkům. Daň musí sám vypočítat, vybrat nebo srazit a odvést do příslušného rozpočtu. Nepředpokládá se, že nese daňové břemeno, má totiž možnost přenést daň na jiný subjekt, tj. nesnižuje vlastní disponibilní zdroje. Je také jediným definovaným subjektem daně, který se účastní výběru daně ze spotřeby.

U některých výběrů daně, u nichž je vymezen poplatník, jehož předmět daně, zpravidla příjem, je dani podroben, je však z technických důvodů vybírána prostřednictvím plátce. Tento typ výběru daně je nazýván *srážkou daně u zdroje*. Plátce daně tedy odvádí daň sraženou jiným poplatníkům. Možnost srazit daň se obvykle omezuje na daň z příjmu, u které platí, že ten, kdo příjem vyplácí, má možnost z příjmu před jeho výplatou srazit daň a odvést ji namísto poplatníka. Výhodou tohoto typu výběru daně je to, že daň se odvede velmi rychle po vzniku příjmu, čímž minimalizuje možnost daňových úniků a snižuje administrativní náklady.

U některých výběrů daně se subjekt daně vymezuje jinak, je jím více osob spojených dle některého významného kritéria. V tomhle případě se hledá optimální daňová jednotka. Je-li více osob u jednoho výběru daně, jde o *společné zdanění*. U FO se výběr daně spojuje u osob společně hospodařících, těmi jsou převážně manželské dvojice či dvojice ve společné domácnosti, členové domácností apod. U PO je někdy zbytečně složité a také nákladné určit základ daně z příjmů samostatně pro každou z obchodních korporací spojených do jedné skupiny, např. mateřská společnost a jí ovládané dceřiné společnosti. Proto je možné přistoupit ke konsolidaci základu daně skupiny obchodních korporací, kdy je tento základ daně zdaňován u vrcholného subjektu skupiny. Jedná se o *konsolidované zdanění PO*. Toto zdanění staví přirozenou bariéru daňovým únikům, jež se provádí prostřednictvím subdodávek uvnitř skupiny obchodních korporací. (Vančurová, 2014)

2.3.2 Předmět daně

Pro efektivní vybrání daně je třeba co nejpřesněji definovat předmět daně. Předmět daně je souhrn určitých hospodářských skutečností, na které právní předpis váže zásadní, avšak ještě nekonkrétní platební povinnost (např. vlastnictví majetku). Tento předmět je

konkretizován v příslušném zákoně a je vymezen tak, aby bylo zřejmé, na co se daň vztahuje a na co se naopak nevztahuje, tedy co je vyňato z daňové povinnosti a co není jejím předmětem.

Objekty zdanění je možné rozdělit do čtyř velkých skupin:

- na hlavu,
- podle majetku,
- důchodu a
- spotřeby.

Předmětem *daně na hlavu* je osoba, tzn., že dani podléhá každá osoba. Jedná se o nejstarší způsob zdanění. Ač má z teoretického hlediska takováto daň množství výhod (např. je-li všeobecná, nelze jí uniknout), v současnosti se již téměř nepoužívá. Nevýhody této daně jsou totiž obrovské. Její dopad může být pro některé poplatníky neúnosný.

V ČR může mít alternativně charakter daně z hlavy místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, který stanoví pro své obyvatele obec do výše zákonného maxima, a to buď na občana, nebo v závislosti na množství odpadu.

Dlouhou historii mají také *daně majetkové*. Předmětem této daně je konkrétní majetek subjektu daně. Majetek je zpravidla viditelný, zejména nemovitosti, s nimiž nelze pohybovat, a tak je jen těžko lze zatajit. V současném daňovém systému se tato daň používá pouze doplňkově, často je příjmem nižších samosprávních celků či účelových fondů. Tato daň je vybírána prostřednictvím poplatníka.

Důchodová daň neboli daň z příjmů zatěžuje důchod daňového subjektu. Je relativně mladým objektem zdanění. V současnosti jsou daně z příjmů typem daní, se kterými se nejúžeji pojí právě funkce stimulační a které jsou nejintenzivněji využívány jako ekonomický nástroj. Tato daň se považuje za jeden z nejvýznamnějších redistribučních kanálů. Podíl těchto daní na celkových daňových příjmech však v posledních desetiletích klesá, což souvisí s jejich nepopulárností a také s tím, že vysoké důchodové daně mohou omezovat podnět k ekonomické aktivitě, či dokonce vyhánět poplatníky do zahraničí.

Moderní všeobecné *daně ze spotřeby* mají různorodou konstrukci a bývají velmi komplikované. Daně spotřební se zahrnují do cen zboží, případně služeb, které si daňový subjekt kupuje. Tím, že je daň zahrnuta do ceny výrobků, je méně viditelná a tím i lépe snášena. Tato daň je vybírána prostřednictvím plátce.

Ke spotřebním daním se obvykle přidává i nejmladší typ daně, a to *ekologická daň*. Ta má prostřednictvím uložení daňové povinnosti znevýhodnit spotřebu výrobků zatěžujících životní prostředí.

Pro poplatníka je důležité také určení *vynětí z předmětu daně, osvobození od daně* stanovené zákonem.

Protože vymezení předmětu daně bývá široké, aby se subjekt daně nemohl lehce vyhnout zdanění, je občas potřeba doplnit jej vynětím z předmětu daně. *Vynětí z předmětu daně* zřetelně ohraničuje kontury předmětu daně tím, že vytyčuje hranici, za kterou již předmět daně nesahá. Vynětí z předmětu často deklaruje, že „něco“ není předmětem daně tak, aby nemohly vznikat pochybnosti, a také se zvyšuje právní jistota daňových subjektů.

Část předmětu daně není obvykle součástí základny pro určení daňové povinnosti, neboť je osvobozena. *Osvobození od daně* definuje tu část předmětu, ze které se daň nevybírám, tedy kterou daňový subjekt není povinen, ani oprávněn, zahrnout do základu daně. To však na druhé straně znamená, že si subjekt nemůže k těmto částem předmětu daně uplatnit položky k nim se vztahující, o něž by bylo možno základ daně (nebo daň) snížit.

Osvobození od daně může nabývat řady forem, a to úplné a částečné, přičemž úplné osvobození znamená, že se použije jen, jsou-li splněny všechny podmínky současně. (Vančurová, 2014)

2.3.3 Základ daně

Aby se předmět zdanění mohl stát základnou pro určení daně, je třeba ho jasně definovat a vytvořit bázi pro jeho kvantifikaci. Jednou z nezbytných podmínek k tomu je vymezení jednotky, ve které se základ daně bude měřit. Takto vyjádřený a specifikovaný předmět zdanění je nazýván základem daně.

Základ daně je předmět daně vyjádřený v měřitelných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel. Vyjadřuje se ve dvou formách, a to buď ve formě:

- *peněžních jednotek*, u daní hodnotových (valorických), kterou je např. daň z příjmů, nebo
- *naturálních jednotek*, u daní specifických jako je např. spotřební daň.

S určením jednotky, ve které se stanoví základ daně, úzce souvisí členění daní na:

- *daně stanovené bez vztahu k velikosti daňového základu*, tou je např. daň z hlavy,
- *specifické daně*, kde je daňový základ vyjádřen v jednotkách fyzického objemu či v jednotkách měřících dané fyzikální a chemické vlastnosti předmětu daně, např. u čistého alkoholu, a

- *daně hodnotové* (ad valorem), jejichž daňový základ je vyjádřen v peněžních jednotkách, např. u všeobecné dani ze spotřeby.

Z jiného úhlu pohledu se daň rozeznává dle toho, zda je základem daně stavová či toková veličina. Je-li základem daně stavová veličina, stanoví se k určitému okamžiku, např. k prvnímu dni období, jako to je u daně z nemovitých věcí. Je-li jím toková veličina, načítá se za stanovené období, kterým je zpravidla zdaňovací období. Zdaňovací období představuje pravidelný časový interval, za který či na který se stanoví základ daně a vybírá daň.

Základ daně však nemusí být stanoven pouze pro jednotlivého poplatníka. V rámci společného zdanění se základ daně více osob určí tak, že se sečtou základy daně společně zdaňovaných osob. Tím vzniká *společný základ daně*, ze kterého se následně vypočte jedna daňová povinnost. U PO ve skupině se spíše než o společném zdanění hovoří o konsolidovaném základu daně.

Základem daně nemůže být záporná hodnota, neboť výsledkem výpočtu daně ze záporné základny by byla „záporná daň“, což by znamenalo nárok daňového subjektu vůči státu, což je však proti základnímu smyslu existence daně. Vyjde-li však při stanovení základu daně z příjmů záporná hodnota, je možné ji následně použít způsobem, který stanovuje daňový zákon. Tato záporná hodnota se nazývá daňová ztráta a je jednou z možností odpočtu od daňového základu jako forma daňové podpory podnikatelských aktivit.

Především u daně z příjmů se základ daně snižuje o *odpočty*. Existence těchto odpočtů od základu daně sice komplikují konstrukci daně, ale kladou často velmi ambiciózní cíle v oblasti sociální či při plnění stimulační funkce daně. Tyto odpočty se rozlišují na standardní a nestandardní.

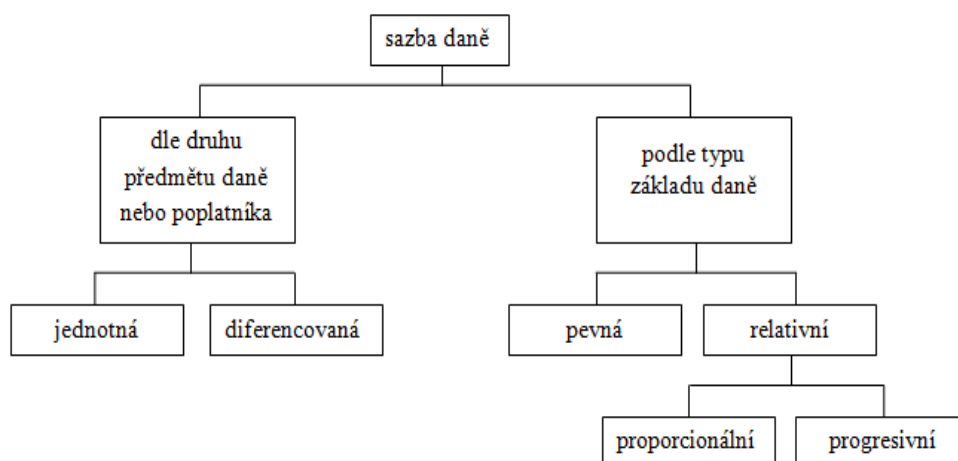
Standardní odpočty snižují základ daně o předem určenou pevnou částku při splnění podmínek, na které se uplatnění odpočtu váže. Používají se zejména u daně z osobních důchodů a zohledňují sociální postavení poplatníka. *Nestandardní odpočty* představují položky, jež si může subjekt daně odečíst v prokazatelně vynaložené výši. Uplatnění těchto odpočtů může být limitováno, a to buď absolutní částkou, kterou odpočet nesmí překročit, nebo relativně. Nestandardní odpočty mají většinou motivovat daňový subjekt k jednání, které je z hlediska celospolečenského žádoucí. Omezení maximální výše se používání mimo jiné z důvodu, aby daň z příjmů plnila svoji redistribuční funkci. (Vančurová, 2014)

Od způsobu vyjádření základu daně se následně odvíjí také typ použité sazby daně.

2.3.4 Sazba daně

Sazba daně představuje algoritmus, prostřednictvím kterého se stanovuje výše daně ve vazbě na její základ (snížený o odpočty). Obvykle se používá několik druhů sazeb. Z praktického hlediska se dělí do dvou nezávislých kritérií, které nám vymezují společně typ sazby. Druhy sazeb daně znázorňuje následující Obr. 2.1.

Obr. 2.1 Druhy sazby daně



Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

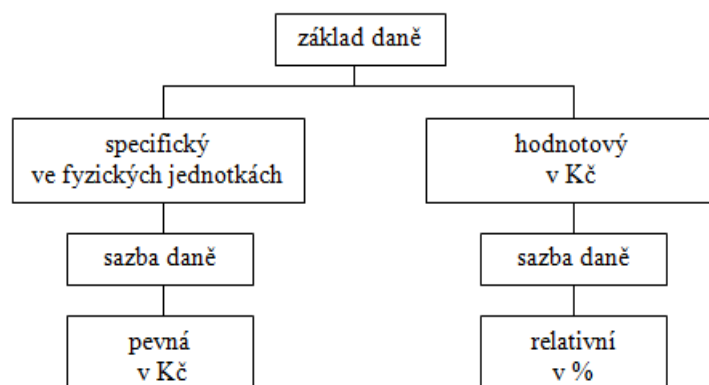
Jednotná sazba daně je taková sazba, jež je stejná pro všechny typy a druhy předmětu konkrétní daně, přičemž nezávisí na jeho kvalitě. Přitom sjednocení případně sbližování sazeb daně je některými daňovými teoretiky v posledních letech doporučováno. Tuto sazbu má např. daň z nabytí nemovitých věcí.

Výše *diferencované sazby daně* se odlišuje na základě druhu předmětu daně, resp. jeho kvality. To platí např. u daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kde se rozlišují 3 sazby daně s ohledem na předmět zdanění. Nicméně sazba daně může být diferencována také podle daňového subjektu.

Pevná sazba daně je taková, jež je vztažena k nějaké fyzikální jednotce, a to bez ohledu na výši daňového základu. Předpokládá se, že základ daně je rovněž vyjádřen ve fyzikálních jednotkách, tedy že je specifický. Příkladem je sazba daně za 1 kus cigarety.

Jelikož musí být daň vždy stanovena v peněžních jednotkách, platí jednoduchá poučka – v peněžních jednotkách musí být vyjádřen buďto základ daně, nebo sazba daně. Je-li tedy základ daně v peněžních jednotkách, pak je obvykle sazba daně relativní (vyjádřená zpravidla v procentech), pokud je však základ daně v jednotkách fyzických, používá se pevná sazba daně vyjádřená v jednotkách peněžních. Vztah typu základu daně a sazby daně znázorňuje následující Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Vztah vyjádření základu daně a sazby daně



Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

Relativní (proměnné) *sazby daně*, a to zejména u daní valorických, jsou obvykle stanoveny jako určité procento z daňového základu. Relativní sazbu daně, v případě, že je stanovena procentní částkou, je možné dále rozdělovat na:

- *lineární*, kdy vlastní daňová povinnost roste proporcionálně (rovnoměrně) s růstem daňového základu a její procentní vyjádření se s výší daňového základu nemění (např. u daně z nabytí nemovitých věcí, u daně z příjmů PO),
- *degresivní*, charakterizována jako sestupná sazba daně měnící se v závislosti na změně základu daně, kdy s jeho růstem se sazba snižuje,
- *progresivní*, kdy s růstem daňového základu roste daň relativně rychleji než základ daně. V praxi se nejčastěji používají tzv. pásmové sazby, kdy se daňový základ rozdělí do několika pásem na základě jeho velikosti a pro každé pásmo se určí jiná úroveň sazby. Čím vyšší pásmo, tím samozřejmě vyšší sazba. Dále se člení na:
 - *stupňovitě progresivní*, kdy celý základ daně podléhá pouze jedné sazbě, pro kterou je stanoveno příslušné horní pásmo,
 - *klouzavě progresivní*, kdy vyšší sazbě daně podléhají jen ty části základu přesahující danou hranici, daňový základ je tedy rozdělen do pásem.(Vančurová, 2014)

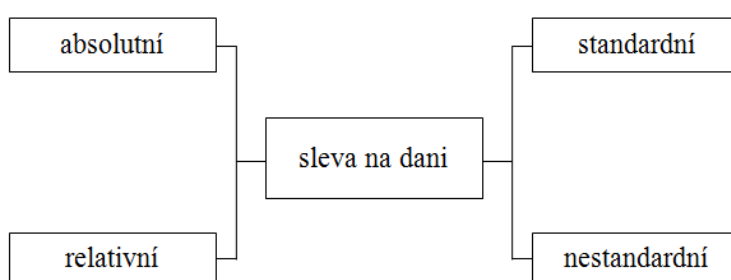
2.3.5 Sleva na dani

Důležitým prvkem konstrukce jsou také slevy na dani. Tak jako odpočty snižují základ daně, tak i slevy na dani snižují základní částku daně, tedy odečítají se od již vypočtené daně za stanovených podmínek.

Slevy na dani lze třídit dle různých kritérií, jak je možno vidět na Obr. 2.3. *Absolutní sleva* je stanovena pevnou částkou, zatímco *relativní sleva* snižuje daň o stanovený díl vyjádřený zpravidla v procentech.

Co se *standardních slev na dani* týče, tak stejně jako u odpočtů od základu daně je může daňový subjekt využít při splnění zákonem stanovených podmínek. Nejčastěji se jedná o pevné zákonem stanovené částky, ale může jít rovněž o relativní slevu. *Nestandardní slevy* jsou prokazatelně vynaložené výdaje, o než lze snížit základní částku daně, a to buď v plné výši, anebo do výše stanovené zákonem, které mohou být rovněž jak relativní, tak absolutní.

Obr. 2.3 Typy slev na dani



Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

Je tedy potřeba rozlišovat mezi odpočtem od základu daně a slevou na dani, neboť jak již bylo řečeno, odpočet snižuje daňový základ, zatímco sleva na dani výši základní částky daně. (Vančurová, 2014)

2.3.6 Způsob výběru a splatnost daně

Stanovení výše daně nezajistí, že bude daň řádně vybrána. Je nutné uzákonit také způsob výběru daně, tedy cestu, kterou se dostane daň od subjektu daně ke správci daně a od něj do příslušného veřejného rozpočtu.

O velikosti daně dle stanovených pravidel rozhoduje stát, avšak výpočet daně je vždy spojen s určitými administrativními náklady. Stát se ovšem snaží tyto svoje administrativní náklady minimalizovat, proto se výběr daně provádí na základě zákonem stanovené povinnosti subjektu daně si výši daně vypočítat sám.

Daňový subjekt je povinen sdělovat správci daně veškeré skutečnosti potřebné k vyměření daně, zpravidla pomocí předepsaných formulářů tzv. *daňových přiznání* v termínu stanoveném daňovým zákonem. Daň je pak povinen odvést rovněž předepsaným způsobem a v termínu, jenž stanovuje daňový zákon, tedy do lhůty splatnosti, přičemž ne vždy se musí shodovat termín pro podání tiskopisu daňového přiznání a odvedení daně.

Splatnost daně představuje okamžik, do kterého je uložena povinnost provést daňové plnění. Může být stanoven buď lhůtou, nebo pevným datem. Vlastní platba je následně prováděna:

- *jednorázově*, u daní nižšího rozsahu jako je daň dědická a darovací,
- *ve splátkách*, kdy je plnění rozděleno do určitých časových úseků (stejně jako u záloh); platí se již na základě určené daňové povinnosti dosahující výše, jejíž jednorázové splnění je prakticky nemožné a rovněž se tím zajišťují rovnoměrné příjmy do rozpočtů (používá se např. u daně z nemovitých věcí),
- *formou záloh*, není-li předem známa konkrétní výše daňové povinnosti; zálohy se odvozují zpravidla od výše daně v předchozím zdaňovacím období či od předpokládané výše ve zdaňovacím období (používá se např. u daně silniční); po určení výše daně budou zálohy započítány na její úhradu. (Šmídová, 2006)

Z hlediska rychlosti a jednoduchosti výběru daně a také minimalizace daňových úniků se jeví vhodnější výběr daně prostřednictvím srážky daně u zdroje příjmu. *Srážkou daně* se rozumí výběr daně se dvěma daňovými subjekty, a to plátcem daně, tedy přímým daňovým subjektem, jenž daň vypočte a pod svou majetkovou odpovědností odvede, a poplatníkem, z jehož příjmů plátce daně srážku provede.

Platební povinnost zaniká:

- zaplacením daně, která je stanovena v daňovém řízení,
- osoba však může být od daně osvobozena,
- daň může být také prominuta nebo může být výslovně upuštěno od uplatnění daně. (Šmídová, 2006)

2.4 Teorie daně ze zisku obchodních korporací

Osobní důchodové daně jsou poměrně mladými daněmi. Jejich kořeny započaly až v roce 1799 v Anglii, kdy sloužily ke krytí nákladů na válku. Na počátku 19. století byla v Rakousku zavedena výdělková daň, později se objevily také daň pozemková a domovní. V Českých zemích se osobní důchodová daň objevila až v roce 1849.

Od 20. století se osobní důchodové daně po zařazení do daňových soustav časem pozvolna vyvíjely. Na počátku byly sazby nízké a mnohdy se týkaly jen vysokých důchodů. Postupem času se začaly vztahovat na veškeré příjmové skupiny a sazby daní začaly pozvolna růst. Co se jejich významnosti týče, mnohdy jejich velikost převyšovala 50 %. V této době docházelo k zavádění progresivních prvků, ale objevuje se také daňová konkurence ve smyslu vzniku daňových rájů. Proto musely státy do svých právních předpisů zahrnovat různá

opatření omezující nebo zamezující odliv nezdaněných příjmů do ciziny. Tímto typickým opatřením je srážková daň, zdaňování korporací podle jejich sídla, nikoliv místa zřízení. Za důležitý prvek již byly považovány také mezinárodní smlouvy zamezující dvojí zdanění.

Počátkem 21. století docházelo k významným změnám v pojetí daní přímých a nepřímých, a tím i k daňovým reformám v jednotlivých státech. Došlo k aplikaci tzv. daňového mixu, jímž se upravuje zatížení obyvatelstva přímými a nepřímými daněmi, kdy se kladl důraz na nepřímé daně. ČR zavedla zcela jiný daňový systém, a to ihned po jejím vyhlášení 1. 1. 1993. (Stejskal, 2008)

Daň ze zisku obchodních korporací je nazývána také jako korporátní daň. Je poměrně mladou daní v moderních daňových systémech. U nás je známa pod názvem daň z příjmů PO. Je zavedena prakticky ve všech vyspělých zemích.

Předchůdcem daně ze zisku byly výnosové daně, které zdaňovaly zisk např. z pozemků nebo domů. Avšak při nerozvinutém účetnictví nebylo většinou možné zdaňovat zisky přímo a proto se používaly zástupné znaky. Zdanění účetního zisku bylo možné tedy až se zavedením účetnictví. V ČR byla poprvé zavedena daň ze zisku obchodních korporací roku 1898 jako daň z podniků veřejně účtujících ve výši 10 % a byla jednotná pro všechny. (Kubátová, 2010)

Postup pro určení zdanitelných příjmů je takový, že hrubý příjem se sníží o daňově uznatelné výdaje a na tento rozdíl se uvalí daň. Základ daně je odvozen z účetního zisku, ale dle daňových zákonů je potřeba tento účetní zisk transformovat na daňový základ. Daňový a účetní základ může být zcela rozdílný, a to nejčastěji z důvodu daňově uznatelných nákladů a odpisů. Problémová je také oblast ztrát, darů a slev.

Na podstatu a zdůvodnění existence korporátní daně existuje celá řada rozdílných názorů. Tato daň je předmětem kritiky zejména z důvodu obtížného definování pojmu zdanitelný zisk. Existuje zde také problém dvojího zdanění. Rovněž se objevují názory, že pro tuto daň není ekonomické odůvodnění, neboť veškeré daně se stanou nakonec osobní důchodovou daní. Dle Širokého (2008) se tak rozlišuje přístup:

- *absolutistický*, který existenci firemní daně obhajuje, a
- *integralistický*, který tuto daň napadá.

Absolutistický přístup tuto daň obhajuje převážně z důvodu, že velké firmy jsou právními jednotkami mající vlastní rozhodovací proces, zdanitelnou kapacitu a často ovlivňují ekonomický proces. Z tohoto důvodu by tedy měly být zdaněny. Integralistický přístup tuto daň napadá, neboť se zisk daní dvakrát. Jedná se o zdanění jak na úrovni podnikatelské jednotky, která platí daň ze zisku, tak následně o zdanění na úrovni samotného jednotlivce,

jenž platí daň z příjmů či dividend. Tento přístup vychází z toho, že skutečně platí daně v konečné fázi jednotlivci.

V posledních desetiletích se vedou opět na teoretické úrovni spory o to, zda je vůbec existence daně z příjmů PO vhodná nebo nutná. Vlastníky PO jsou totiž v konečných důsledcích pokaždé FO, a proto by bylo možné odstranit tuto daň a ponechat zdanění příjmů PO až na okamžik, kdy se tento příjem stane příjmem konečného vlastníka. Avšak existenci daně z příjmů PO lze odůvodnit třeba následujícím:

- stanovení základu daně PO je jednodušší, a proto jsou lepší možnosti jeho kontroly,
- zdanění PO umožňuje mnohem dříve dopravit daň do veřejného rozpočtu,
- PO má i své specifické cíle, jež mohou být rozdílné od cílů jejich vlastníků, a proto zdanění příjmů PO umožňuje ovlivňovat její chování společensky vhodným způsobem. (Kubátová, 2010)

Výnosnost korporátní daně je oproti výnosnosti osobní důchodové daně mnohem nižší. Jejich rozdíl je okolo patnácti procentních bodů.

2.5 Daňová konkurence, koordinace a harmonizace

V posledních desetiletích je věnována pozornost všeobecné globalizaci společenských, ekonomických a jiných jevů a procesů. Tato globalizace se nevyhýbá ani daním. Ukazuje se, že je umožněno daňovým subjektům legálně či nelegálně transferovat daňové základy do zemí s nižším zdaněním, a tak se vyhýbat daňové povinnosti.

Snaha poplatníků snižovat svá daňová břemena vyvolává v mezinárodním kontextu tzv. škodlivou *daňovou konkurenci* mezi státy, tedy snahu přilákat do země daňové základy, jako jsou důchody, obraty firem, úroky a dividendy prostřednictvím vhodnějších daňových režimů.

Země řeší v oblasti mezinárodních daňových vztahů také otázku sbližování daňových systémů, a to prostřednictvím koordinace a harmonizace. Koordinace je považována za první stupeň tohoto sbližování, harmonizace pak za stupeň druhý.

Koordinace představuje vytváření dvoustranných a vícestranných schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V jejím rámci jsou vyslovovány doporučení v klíčových oblastech škodlivé daňové konkurence a doporučení pro vzorové smlouvy týkající se dvojího zdanění a na oblast daňových rájů.

Harmonizace daní se v rámci EU provádí zejména začleňováním či přímou působností příslušného komunitárního práva EU do legislativy členských států a má za cíl eliminovat škodlivou konkurenci mezi daňovými systémy jednotlivých zemí. Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích, a to:

- určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace základu daně a
- harmonizace sazby daně.

Hlavními nástroji k harmonizaci daní jsou nařízení a směrnice (direktivity). Nařízení je právní nástroj obecné platnosti závazný pro členské země. Směrnice je právní nástroj sledující dosažení určitého cíle. Má zajistit praktickou realizaci harmonizace, avšak rozhodnutí o způsobu její aplikace je v kompetenci každé země. (Kubátová, 2010)

V rámci EU se počítalo s harmonizací daní přímých i nepřímých. Jsou však dány mantinely pro jednotlivé typy daní:

- nepřímé daně, jelikož bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, jsou v centru pozornosti a snah o jejich harmonizaci,
- osobní důchodové daně zůstávají v kompetenci jednotlivých vlád z důvodu individuální problematiky každého státu, které se nechtějí vzdát svých národních zvyklostí ve prospěch společného trhu.

V rámci poskytování daňových informací u osobních důchodových daní pro zamezení dvojího zdanění a boji proti daňovým rájům se v rámci EU dosahuje výrazných shod a sladění, avšak samotná harmonizace stagnuje. (Kubátová, 2010)

3 Daně v České republice a jejich charakteristika

Daňové příjmy jsou největším veřejným příjmem, v roce 2015 se na nich podílely 85 %. Každý subjekt je obvykle podroben několika daním současně. Ačkoli jsou daně kvantitativně nejvýznamnějšími veřejnými příjmy, rozhodně nejsou jediným druhem těchto příjmů. Do veřejných rozpočtů plynou pochopitelně také poplatky.

Tato kapitola je zaměřena na teoretický popis jednotlivých daní a poplatků. Cílem není podrobný popis všech daní. Níže jsou podrobněji popsány vybrané daně, které platí vybraná obchodní korporace, ostatní daně jsou popsány okrajově.

3.1 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava představuje souhrn daní, jež jsou vybírány v určitém státě v určitém časovém okamžiku. Od dob daňové reformy v ČR z roku 1993 se daně člení na:

- daně z příjmů (viz zákon č. 586/1992 Sb.), v členění na:
 - daň z příjmů PO,
 - daň z příjmů FO;
- daň z přidané hodnoty (viz zákon č. 588/1992 Sb.),
- daň silniční (viz zákon č. 16/1993 Sb.),
- daň z nemovitých věcí (viz zákon č. 338/1992 Sb.),
- daň z nabytí nemovitých věcí (viz zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb.).
- daně spotřební (viz zákon č. 353/2003 Sb.), a to:
 - daň z minerálních olejů,
 - daň z lihu,
 - daň z piva,
 - daň z vína a meziproductů,
 - daň z tabáků a tabákových výrobků;
- energegetické daně (viz zákon č. 261/2007 Sb.), a to:
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
 - daň z pevných paliv,
 - daň z elektřiny.

Od roku 2014 se zrušila daň dědická a darovací, obě tyto daně byly zahrnuty do daně z příjmů. Zákon o dani z převodu nemovitostí byl zrušen a nahrazen zákonným opatřením senátu.

Daňová soustava ČR vychází z dělení daní na:

- *přímé*, ty postihují příjem při jeho vzniku a jsou ukládány na základě přímého zjištění majetku a z hlediska předmětu se dělí na:
 - důchodové (personální) – daně z příjmů,
 - majetkové (reálné) – daň z nemovitých věcí, daň silniční, daň z převodu a nabytí majetku;
- *nepřímé*, ty jsou spojovány s příjmem po realizaci koupě, převodu apod., přičemž plátcem je jiná osoba než ta, která daň skutečně zaplatí (tj. zatížení jsou zpravidla koneční spotřebitelé) – DPH, spotřební a energetické daně.

Tab. 3.1 Daně uvalované v České republice – ekonomické hledisko

Daň	Předmět zdanění
Daň z příjmů FO	Osobní důchody
Daň z příjmů PO	Důchody firem
Pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení	Osobní důchody
Daň z nemovitých věcí	Nemovitosti
Daň z nabytí nemovitých věcí	Transfer majetku
Daň silniční	Automobily používané k podnikání
DPH	Přidaná hodnota
Spotřební daně a energetické daně	Množství příslušné komodity; v některých případech i cena
Cla	Hodnota dováženého zboží
Místní poplatky	Vlastnictví zboží nebo zvířat a provádění činností nebo využívání prostor

Zdroj: Pudil (2004) + vlastní zpracování

Sociální a zdravotní pojištění vzhledem k uspořádání daňové správy představují centrálně spravované daně. Z ekonomického hlediska se jedná o osobní důchodové daně.

Mezi daně jsou místní poplatky zahrnuty proto, neboť svou povahou (nedobrovolností a neekvivalentností) splňují obě základní charakteristické vlastnosti daní.

Existují také platby, které by mohly být za daně považovány, ale v ekonomické obci neexistuje jasná shoda o jejich povaze. Jsou to zejména dálniční poplatky a některé druhy správních poplatků, televizní a rozhlasové poplatky, povinná pojištění aj. (Vančurová, 2014)

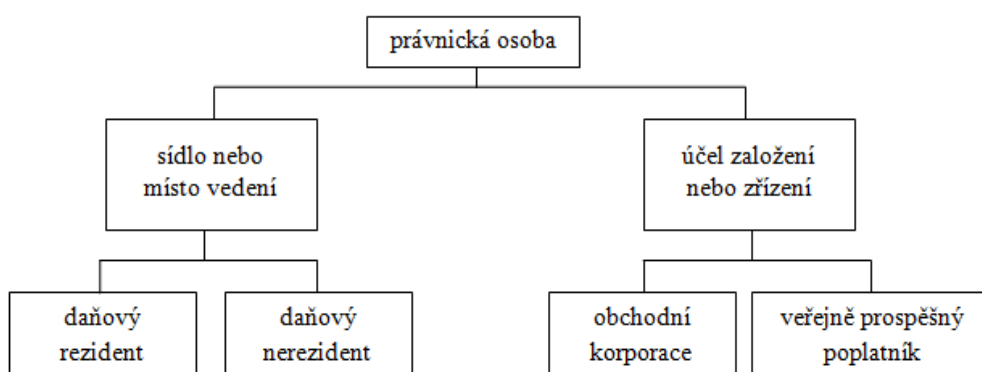
3.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů PO je jednou z nejmladších daní v moderních daňových systémech. Je univerzální důchodovou daní, které podléhají všechny PO. I když se podíl daně z příjmů PO na celkových daňových výnosech v posledních desetiletí snížil, tvoří stále okolo 10 % daňových příjmů.

Poplatníci daně

Poplatníky daně z příjmu PO lze členit dle různých kritérií. Zajímavé pro nás jsou především dvě z nich. Klasifikaci poplatníků daně z příjmů PO lze vidět na Obr. 3.1.

Obr. 3.1 Klasifikace poplatníků daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

Nejenom u daně z příjmů přistupují státy odlišně k osobám, jež v dané zemi bydlí, sídlí či podnikají, a k těm dalším. Proto je u daně z příjmů důležité členění poplatníků na daňové rezidenty a nerezidenty. Toto členění vychází z mezinárodně všeobecně respektovaného pravidla, na základě kterého má nárok na zdanění jednak stát, v němž příjem vznikl (stát zdroje příjmu), a jednak stát, ve kterém je poplatník usídlen. Tento stát (stát rezidence) má právo na zdanění veškerých příjmů poplatníka.

Daňovým rezidentem je každá PO, která má na území ČR sídlo nebo místo vedení. Daňoví rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, tj. dani z příjmů podléhají příjmy jednak ze zdrojů u nás, jednak ze zdrojů v zahraničí, tedy celosvětové příjmy. Ostatní, jež nemají sídlo v ČR, mají omezenou daňovou povinnost, a to pouze na příjmy plynoucích ze zdrojů z ČR. Tyto osoby se nazývají *daňoví nerezidenti*.

Jiné kritérium rozlišuje poplatníky daně z příjmů PO na *subjekty podnikatelské* a *nepodnikatelské*. Podnikatelskými subjekty jsou subjekty založeny za účelem podnikání, jedná se tedy především o *obchodní korporace*. Ty podléhají dani z příjmů PO všemi příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem.

Pro řadu PO ovšem není podnikání klíčovým smyslem jejich existence. Těmi jsou nepodnikatelské subjekty, které svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonávají činnost, která není podnikáním. Od roku 2014 je pro ně v zákoně o daních z příjmů zaveden pojem *veřejně prospěšný poplatník*. Tito poplatníci podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu, zejména z příjmů z vedlejších výdělečných aktivit. Jejich pravidla pro úpravu daňového základu jsou pak odlišná. (Vančurová, 2014)

Stejně jako nerezidenti ani nepodnikatelské PO dále v tomto textu nebudou více rozebírány.

Předmět a základ daně

Předmět daně z příjmů PO založených za účelem dosažení zisku je vymezen poměrně široce, a sice jako výnosy/náklady z veškerých činností a z nakládání s veškerým majetkem. I u daně z příjmů PO se lze setkat s vynětím z předmětu daně a s osvobozením.

Podnikatelské subjekty, jestliže jsou PO, musí vždy vést účetnictví. V účetnictví vedou odděleně příjmy/náklady, které jsou předmětem daně, a příjmy/náklady, které předmětem daně nejsou nebo jsou osvobozeny. Vymezení zdanitelných příjmů je v případě PO poznamenáno nižším počtem nezdaňovaných položek (vyňatých a osvobozených), než jako je tomu u FO. Příjmy osvobozené od daně jsou z větší části příjmy PO nezaložených za účelem podnikání.

Údaje poskytované v účetnictví jsou klíčové, neboť *základ daně* je stanovován jako rozdíl, o který příjmy (výnosy), s výjimkou příjmů (výnosů), které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Tento rozdíl představuje *výsledek hospodaření* (dále jen „VH“), tedy zisk nebo ztrátu, který je pak následně upravován. VH, od kterého se odvozuje základ daně, musí splňovat dvě podmínky. Tou první je, že musí jít o VH před zdaněním. Druhou podmínkou je, že VH musí být očištěn od vlivu mezinárodních účetních standardů. Určení základu daně ukazuje Tab. 3.2.

Zákon o daních z příjmů podrobně vymezuje, které položky se do základu daně zahrnují a které naopak nelze pro daňové účely uznat. Těmito úpravami se transformuje účetní VH na daňový – na tzv. základ daně, z kterého se vynásobením platnou sazbou daně vyjádřenou v procentech vypočte výše odvodové povinnosti. Stručný postup výpočtu daně z příjmů PO uvádí Tab. 3.3.

Tab. 3.2 Základ daně z příjmů právnických osob

VH před zdaněním
– příjmy osvobozené
– příjmy nezahrnované do základu daně
– očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ účetní náklady, jež nejsou uznány daňovými náklady
± vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají jen, jsou-li zaplacený
= základ daně

Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

Tab. 3.3 Stručný schematizovaný postup výpočtu daně z příjmů právnických osob

Určení daňové povinnosti
1. čistý daňový základ
2. uplatnění sazby daně, díky které se z čistého základu daně vypočte daň
3. hrubá daň
4. uplatnění slev na dani, jejichž nárok se prokazuje dle pravidel příslušného daňového zákona
5. daňová povinnost (čistá daň)

Zdroj: Stejskal (2008) + vlastní zpracování

Aby byl účetní náklad zároveň *uznaným daňovým nákladem*, musí splňovat následující základní podmínky:

- *náklad souvisí se zdanitelnými příjmy* – nelze uplatňovat v základu daně náklady související s příjmy vyňatými, osvobozenými nebo jinak nesouvisejícími se zdanitelnými příjmy,
- *náklad je nutný pro dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů*,
- *účetní náklad lze uznat jako daňový pouze v limitované výši* – právní norma určí limit pro uplatnění nákladové položky,
- poplatník musí být schopen náklad dostatečně prokázat,
- u některých druhů nákladů je přímo zakázáno zahrnout je do základu daně z příjmů,
- uplatnění některých druhů účetních nákladů v základu daně z příjmů je vázáno na další podmínky (např. jsou-li zaplacený). (Vančurová, 2014)

Výčet veškerých daňově uznatelných nákladů uvádí zákon o daních z příjmů v § 24. Daňově neuznatelné náklady jsou uvedeny v § 25.

Dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů si může poplatník odečíst od základu daně *daňovou ztrátu* vyměřenou v minulém zdaňovacím období. Tuto ztrátu je možno uplatnit v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích od vyměření. Uplatnit ji lze buď celou, nebo jen její libovolnou část, a to v tom období, kdy je to z hlediska optimalizace nejvýhodnější. Vančurová (2014) uvádí, že možnost odečíst si ztrátu od základu daně je v podstatě forma podpory podnikání, neboť omezuje podnikatelské riziko, protože stát se prostřednictvím odpočtu ztráty podílí na jejím uhrazení.

Dále je možné dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů odečíst v daném zdaňovacím období 100 % výdajů vynaložených na realizaci projektů *výzkumu a vývoje*. Jedná se o teoretické, projekční, experimentální, konstrukční práce a výpočty, přičemž se musí současně jednat o daňově uznatelné náklady. Rovněž není možné čerpat podporu z veřejných zdrojů na realizaci těchto projektů. Odpočet těchto výdajů umožňuje tyto výdaje zahrnout dvakrát – prvně v rámci uznatelných nákladů, podruhé jako odpočet od daňového základu. Je-li výsledný základ nižší, je možno tento odpočet uplatnit v následujících obdobích, avšak nejpozději po tři následující zdaňovací období.

Rovněž je možnost odečíst si od základu daně poskytnuté *dary*. Dar musí být vynaložen na určené účely a určeným osobám. Minimální výše daru ovšem musí být 2 000 Kč, maximálně pak lze odečíst 5 % ze základu daně. Touto cestou stát podněcuje poplatníka, aby se zapojil do financování neziskového sektoru. V případě darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím je možné odečíst od základu daně až 10 % ze základu daně.

Slevy na dani mají jiný dopad než odpočty od základu daně, absolutní slevy totiž účinkují intenzivněji. U daně z příjmů PO se kromě slev v rámci investičních pobídek již využívá jen jeden typ slevy dle § 35 zákona o dani z příjmů. Slevy na dani mají podporovat zaměstnavatele zaměstnávající osoby se zdravotním postižením. Jde o slevu absolutní, diferencovanou dle míry zdravotního postižení konkrétního zaměstnance. Při výpočtu slevy se vychází v zásadě z přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením (v úvahu se bere fond pracovní doby nebo sjednaná kratší pracovní doba). Výše slevy činí 18 000 Kč ročně na jednoho přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením, avšak v případě zaměstnance s těžším zdravotním postižením se výše slevy zvyšuje na 60 000 Kč ročně.

Sazba daně u PO je lineární. V posledních čtyřech letech se sazba daně nezměnila a je stále na úrovni 19 %.

Placení daně

Základ daně se stanovuje za *zdaňovací období*, kterým je zpravidla kalendářní rok. Zdaňovacím obdobím však může být také hospodářský rok, který může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden, a trvá 12 kalendářních měsíců. V průběhu zdaňovacího období platí PO zálohy na daň, které se následně na konci roku vypořádají s finančním orgánem.

Výpočet daně musí poplatník uvádět v *daňovém přiznání*. To podávají PO do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Nicméně PO podléhající povinnému auditu podávají daňová přiznání do šesti měsíců po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě podává daňový poradce přiznání za osobu, která ho zmocnila. V případě, že je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, se pak podává daňové přiznání do 1. dubna, resp. do 1. července, po skončení zdaňovacího období. Podává ho i v případě nulového či záporného základu daně.

Co se *záloh* týče, jejich výše a četnost se odvozuje od poslední známé daňové povinnosti. Dle § 38a zákona o dani z příjmů je poslední známou daňovou povinností ta daň, kterou si vypočetl poplatník ve svém daňovém přiznání, a to s účinností od následujícího dne po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání, resp. poslední známá daň, jež byla naposledy pravomocně vyměřena. Důležité je stanovit interval, ve kterém se zálohy určují na základě daňové povinnosti jednoho zdaňovacího období, tímto intervalem je zálohové období. *Zálohovým obdobím* je interval mezi dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání a posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání za následující zdaňovací období. Následující Tab. 3.4 shrnuje pravidla pro určení záloh. Jednotlivé zálohy jsou splatné vždy do 15. dne posledního měsíce příslušného období.

Tab. 3.4 Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob

Poslední známá daňová povinnost (D)	Výše zálohy	Splatnost jednotlivých záloh
$D \leq 30\,000\text{ Kč}$	0	–
$30\,000\text{ Kč} < D \leq 150\,000\text{ Kč}$	40 % z D	do 15. dne 6. a 12. měsíce zdaňovacího období
$D > 150\,000\text{ Kč}$	25 % z D	do 15. dne 3., 6., 9. a 12. měsíce zdaňovacího období

Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

3.3 Daň z příjmů fyzických osob

Zdanění osobních příjmů je velmi komplikované, což je způsobeno mimo jiné tím, že tyto příjmy nejsou zatíženy jen daní z příjmů, ale také pojistným sociálního pojištění.

Poplatníkem daně jsou všechny FO, dělíci se na daňové rezidenty a nerezidenty. *Daňoví rezidenti* jsou FO mající bydliště na území ČR nebo osoby pobývající zde alespoň 183 dní a zdanění podléhají celosvětové příjmy. Ostatní poplatníci jsou *daňoví nerezidenti* a zdanění podléhají jen příjmy ze zdrojů na území ČR.

Předmětem daně jsou veškeré příjmy (peněžní i nepeněžní) s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Řada příjmů je rovněž osvobozena. Všechny příjmy jsou rozděleny do těchto odděleně posuzovaných částí:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze samostatné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z nájmu a
- ostatní příjmy.

Rozdělení pěti dílčích základů daně není náhodné. Jejich postavení při tvorbě daňového základu není stejné.

Základ daně z příjmů FO pak tvoří součet dílčích základů daně. Základ daně lze rovněž snížit o řadu odpočtů, které se uplatňují v prokázané výši, a také o daňovou ztrátu. Upravený základ daně se pak násobí lineární *sazbou daně* ve výši 15 %. Od roku 2013 existuje pro některé poplatníky solidární zvýšení daně ve výši 7 %, jež se aplikuje jen na část základu daně. Následnou daň lze pak snížit rovněž o slevy na dani. *Zdaňovacím obdobím* je vždy kalendářní rok. (Vančurová, 2014)

Daň z příjmů FO je asi nejsložitější konstruovanou daní v celém daňovém systému. Pro účely této diplomové práce však není potřebná, proto je zde popsána tak stručně.

3.4 Daň z přidané hodnoty

DPH je konstruována jako všeobecná daň ze spotřeby. V současnosti je DPH zavedeno ve všech zemích EU. Základní myšlenka fungování DPH je prostá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, nikoli však z celého obrátu, ale jen z toho, co bylo na daném stupni přidáno k hodnotě statku. Zdaňována je tedy pouze *přidaná hodnota*. Až na určité výjimky, jež určuje zákon, se vybírá v cenách všech zboží a služeb.

Značným problémem je ovšem zachytit to, co tvoří nově vytvořenou hodnotu. Jsou to převážně náklady spojené s pracovní silou a zisková přírážka. Jasně vymezení nově vytvořené hodnoty je však na úrovni jednotlivého subjektu daně obtížné a rovněž i velmi nákladné. Proto se výše daně u DPH stanovuje nepřímou. Každý daňový subjekt má za povinnost zdanit veškerou svou produkci.

V terminologii DPH jsou prodeje nazývány výstupy. Daň, která se z nich vybírá, je *daní na výstupu*. Nákupy pro produkci jsou nazývány vstupy a daň zaplacená v jejich ceně se nazývá *daní na vstupu*. Daňový subjekt ovšem nebude odvádět daň z každého jednotlivého prodeje ani požadovat zaplacenou daň v jednotlivém nákupu. DPH se také vybírá za určitý časový úsek, kterým je zdaňovací období.

Základním právem plátce je uplatnění nároku na vrácení daně obsažené v ceně nakupovaných vstupů, a to za předpokladu, jsou-li tyto vstupy dodávány také plátcem. Základní povinností plátce je zvyšovat cenu dodávaného zboží, služeb a nemovitostí o sazbu daně. Za zdaňovací období tedy subjekty načítá na jedné straně daň na výstupu a na druhé straně daň na vstupu. Výslednou daň pak tvoří rozdíl mezi sumou daně na výstupu a tzv. odpočtem daně, jímž je suma daně na vstupu. Daňová povinnost může být kladná i záporná. Je-li rozdíl kladný, potom se jedná o *vlastní daň*, kterou subjekt musí odvést státu, jedná se totiž o dluh subjektu vůči státu. Pokud je rozdíl záporný, jde o *nadměrný odpočet*, který představuje přeplatek na DPH, tj. nárok subjektu vůči státu (pohledávka za státem).

Porovnání a vykázaní daně obsažené ve vstupech s daní na výstupu plátce sleduje za kalendářní měsíc, případně čtvrtletí – odtud pak označení „měsíční“ a „čtvrtletní“ plátce. Základním *zdaňovacím obdobím* je právě kalendářní měsíc. Od roku 2013 mají noví plátcí daně vždy měsíční zdaňovací období. Zákon o DPH však uvádí, že plátce DPH se může rozhodnout pro změnu na čtvrtletní období při splnění následujících podmínek:

- obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou,
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

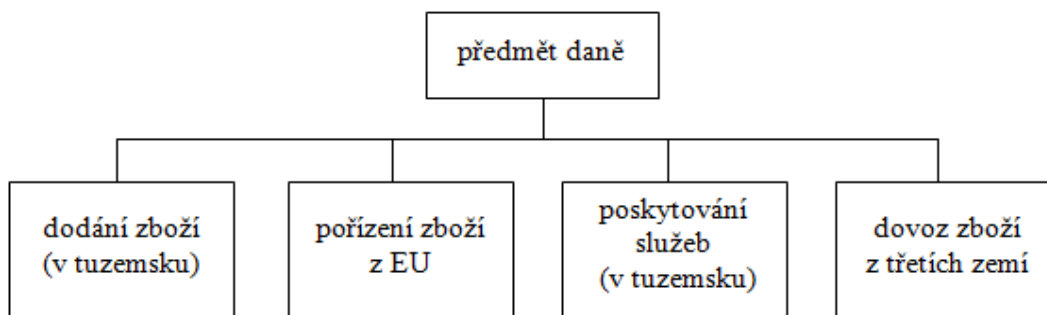
Tuto změnu však nelze učinit pro kalendářní rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok. (Vančurová, 2014)

Daňové přiznání podává plátce za každé zdaňovací období, a to do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. Ke stejnému dni je daň i splatná.

Předmět daně z přidané hodnoty a zdanitelné plnění

Předmětem daně jsou zdanitelná plnění učiněná v tuzemsku úplatně i bezúplatně, jestliže jsou tyto činnosti předmětem podnikání (viz. Obr. 3.2).

Obr. 3.2 Předmět daně z přidané hodnoty



Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

DPH podléhá dodání zboží a poskytnutí služby. *Zbožím* jsou:

- hmotné movité i nemovité věci s výjimkou peněz a cenných papírů, a také právo stavby a
- chlad, teplo, elektrická energie, plyn a voda.

Za zboží se považují také živá zvířata, lidské tělo a jeho části. Dodání zboží je definováno jako právo nakládat se zbožím jako vlastník, nejčastěji za úplatu. Pojem *služba* v zákoně o DPH není definován, za poskytnutí služby se považují ekonomické činnosti, jež nejsou dodáním zboží. (Vančurová, 2014)

Dodání zboží nebo poskytnutí služby se souhrnně označuje pojmem *plnění*. Aby bylo plnění předmětem DPH, musí splňovat tři podmínky:

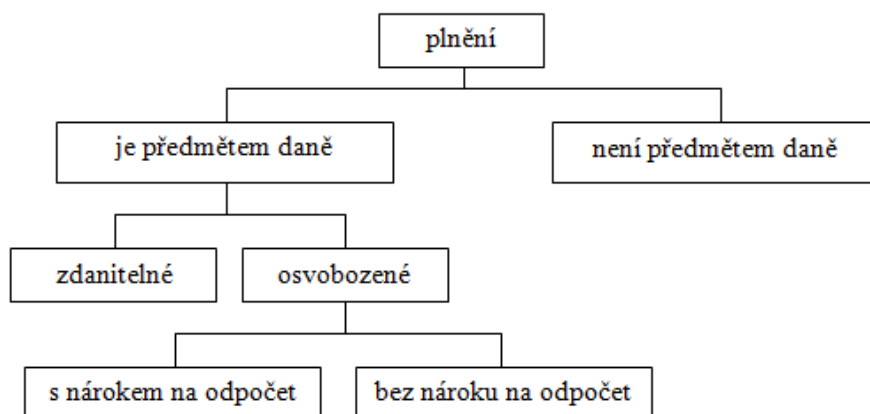
- bylo uskutečněno osobou povinnou k dani,
- bylo uskutečněno v rámci ekonomické činnosti a
- místo plnění je v tuzemsku.

O osobách, kterých se DPH týká, se mluví jako o osobách povinných k dani. To jsou ty osoby, které vykonávají ekonomickou činnost. Za *ekonomickou činnost* se považuje soustavná činnost výrobců a obchodníků a osob poskytujících služby, zemědělská výroba a soustavné vykonávání nezávislé činnosti. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek soustavně využíván.

DPH nepodléhají veškerá plnění. Část předmětu daně v obecné rovině bývá osvobozena. Osvobození znamená, že plátce není povinen uplatnit daň na výstupu. Některá osvobozená plnění se však člení do dvou skupin. U jedné z nich je plátcům zachován nárok

na odpočet daně, u jiných tento nárok ztrácí. Předmět daně tedy zahrnuje jak plnění zdanitelná, tak osvobozená. Druhy plnění z hlediska DPH znázorňuje následující Obr. 3.3.

Obr. 3.3 Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty



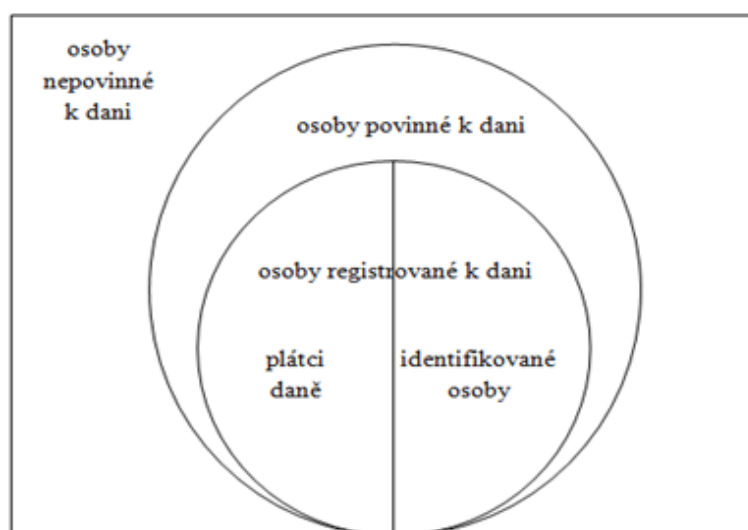
Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

Zdanitelné plnění je takové, u kterého vzniká plátcí daně povinnost přiznat a odvést daň na výstupu. Osvobozená plnění jsou předmětem DPH, ale plátce není povinen z nich odvádět daň (uplatnit daň na výstupu). *Osvobozená plnění bez nároku na odpočet* (viz § 51 zákona o DPH) jsou zpravidla vůči tuzemským osobám. Tato plnění jsou vyjmenována dle druhu (např. většina pojišťovacích a finančních činností). *Plnění osvobozená s nárokem na odpočet* (viz § 63 zákona o DPH) jsou poskytována převážně osobám v jiných zemích. (Vančurová, 2014)

Osoby povinné k dani a osoby registrované

Osoby, kterých se DPH týká, znázorňuje následující Obr. 3.4.

Obr. 3.4 Osoby, kterých se daň z přidané hodnoty týká



Zdroj: Vančurová (2014) + vlastní zpracování

DPH se týká všech z nás, neboť je placena při nákupu zboží a platbách za služby, a to nejen v České republice, ale i v ostatních státech. Mimo to, je-li dováženo zboží ze státu mimo EU, platí se daň po vstupu na území EU např. při převzetí zásilky. Z hlediska výběru daně jsme však bezejmenní a pasivní účastníci procesu výběru DPH. Většina z nás je tedy osobou *nepovinnou k dani*.

Z hlediska výběru DPH je nejdůležitější skupina osob ta, jež vykonává ekonomické činnosti, neboť je přímo zasažena pravidly výběru této daně. *Osobou povinnou k dani* (dále jen „OPD“) je každá osoba samostatně vykonávající ekonomické činnosti u nás nebo v dalších státech. Jak z předchozího obrázku vyplývá, jedna osoba nemůže být současně osobou nepovinnou i povinnou k dani.

Ovšem ne všem OPD vzniká povinnost odvádět daň. Část z nich, která je osvobozena od této povinnosti, se obvykle nazývá „*neplátcí*“ daně. Jsou to zpravidla OPD s malým obratem a malým nebo žádným ekonomickým kontaktem s jinými zeměmi EU. Povinnost uhradit DPH mají jen osoby registrované k dani. Řada OPD se však dobrovolně registruje k dani. Každá osoba registrovaná k dani má obvykle přiděleno své daňové identifikační číslo k DPH.

Část osob s malým obratem však má registrační povinnost, a to díky ekonomickému kontaktu zejména s jinými zeměmi EU. Tyto osoby se nazývají identifikované osoby. *Identifikovaná osoba* je OPD, která nepřekročila limit pro plnou registraci, ale uskutečňuje plnění zejména mezi státy EU, ze kterých se v ČR musí odvést daň. Tyto osoby odvádějí daň pouze z uvedených mezistátních plnění a zároveň nemají nikdy nárok na odpočet daně.

Plátce daně je OPD, která je registrována k DPH v ČR, odvádí daň ze všech svých zdanitelných plnění a zároveň jen plátce daně má nárok na odpočet daně. Plátcem může být jak FO, tak PO, jestliže její obrat překročí limit pro registraci. Tento *registrační limit* je nyní 1 000 000 Kč obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. *Obratem* se rozumí souhrn úplat za uskutečněná zdanitelná plnění a plnění osvobozená s nárokem na odpočet. OPD mají povinnost se registrovat do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém obrat překročila. Plátcem se pak stává od prvního dne druhého měsíce po měsíci, v němž registrační limit překročila. (Vančurová, 2014)

Výpočet daně ze zdanitelného plnění

Aby bylo možné vypočítat daň, je nutné znát základ daně a sazbu. *Základem daně* je vše, co za úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby,

pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně rovněž zahrnuje:

- cla, spotřební daň a daň z energií,
- vedlejší související výdaje poskytované společně se zbožím, příp. službou,
- materiál poskytnutý v ceně služby. (Vančurová, 2014)

Naopak se základ daně snižuje o slevu na dani poskytnutou při dodání.

Výpočet daně je tedy odvozen od toho, zda je základem pro výpočet DPH cena bez daně či úhrada daní již obsahující. Vychází-li se při výpočtu z peněžní částky bez daně, vypočte se daň jako součin základu daně a příslušné sazby, tedy použijeme *metodu zdola*, viz vzorec 3.1. Při výpočtu DPH z ceny obsahující daň se používá místo sazby přepočítací koeficient, který se určí jako podíl příslušné sazby daně a sazby daně navýšené o 100 jednotek. Tento způsob se nazývá *metodou shora*. Daň se následně spočítá jako součin základu daně (včetně daně) a výsledného koeficientu, viz vzorec 3.2. S pomocí vypočítané daně se následně dopočte cena bez daně.

$$\text{metoda zdola} = \frac{\text{základ daně} \cdot \text{sazba daně}}{100}, \quad (3.1)$$

$$\text{metoda shora} = \text{základ daně} \cdot \frac{\text{sazba daně}}{\text{sazba daně} + 100}. \quad (3.2)$$

Sazba daně z DPH je lineární a diferencovaná. Do roku 2014 měla dvě úrovně – *základní sazba* 21 % a *snížená* 15 %. Tyto sazby v posledních letech narůstaly. Základní sazba se používá pro případy výslovně neuvedené v zákoně o DPH nebo v přílohách k němu. Uplatnění snížené sazby DPH je v EU regulováno, státy do ní mohou zařadit jen to zboží a služby, které jsou vyjmenovány ve směrnici EU. V příloze č. 3 je uvedeno zboží, u něhož se uplatňuje snížená sazba daně, služby jsou uvedeny v příloze č. 2. Důvody snížené sazby daně jsou např. sociální a kulturní, jsou využívány obyvateli s nižšími příjmy. Od 1. 1. 2015 platí *druhá snížená sazba* ve výši 10 % na léky, veterinární léčiva, knihy, kojeneckou výživu a další položky uvedené v příloze 3a) zákona o DPH. Nulová sazba DPH v ČR neexistuje, ale ve své podstatě se uplatňuje formou osvobození od daně. Vývoj sazeb DPH ukazuje následující Tab. 3.5.

Tab. 3.5 Sazby daně z přidané hodnoty

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Základní sazba	20 %	20 %	21 %	21 %	21 %
Snížená sazba	10 %	14 %	15 %	15 %	15 %
Druhá snížená sazba	–	–	–	–	10 %

Zdroj: Vlastní zpracování

V období 1993 – 2007 byla snižena sazba DPH 5 %. V posledních letech se však zvýšila o 10 %. Oproti tomu základní sazba DPH byla v roce 1993 na úrovni 23 % a následně se snižovala. Postupně však docházelo opět k jejímu zvýšení, což vede k přesunu daňového břemena na spotřebitele.

Správcem daně je místně příslušný finanční úřad, ale v případě, že se jedná o dovoz, je jím příslušný celní úřad. (Vančurová, 2014)

3.5 Silniční daň

Provoz motorových vozidel je zdaněn a zpoplatněn v mnoha zemích. OECD řadí tuto daň do skupiny daní ze spotřeby, tedy jako užívání vybraných výrobků. V ČR se tato daň vztahuje na silniční motorová vozidla určená k podnikání. Je daní majetkovou a příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury. Účelem výběru této daně je získání prostředků na údržbu, opravy rekonstrukce a výstavby silnic.

Poplatníkem daně je FO nebo PO, která je provozovatelem vozidla registrovaného v ČR v registru vozidel a je zapsaná v technickém průkazu, nebo která užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla či byla zrušena. Poplatníkem se může stát také zaměstnavatel, pokud jeho zaměstnanci používají k služebním cestám soukromá vozidla a jsou-li vypláceny zaměstnavatelem cestovní náhrady.

Předmětem této daně dle § 2 jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, jež jsou registrována a provozována v ČR a jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo v přímé souvislosti s podnikáním. Vozidla registrovaná v ČR určená výhradně k přepravě nákladů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny jsou předmětem daně bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání. Dani podléhají také vlastní vozidla zaměstnanců, kteří je používají při pracovních cestách, jestliže jim to zaměstnavatel umožňuje. Vozidla mohou být od silniční daně také vyňata nebo osvobozena. Osvobozena jsou např. vozidla mající méně než čtyři kola, vozidla zabezpečující linkovou dopravu nebo vozidla na elektrický nebo hybridní pohon. (Vančurová, 2014)

Základ daně se vyjadřuje ve fyzických jednotkách lišících se dle druhu vozidel. U osobních automobilů je to dle zdvihového objemu válců v motoru v cm³. U nákladních vozidel je to největší přípustná hmotnost vyjádřená v tunách a počet náprav. U návěsů se bere v potaz součet největších povolených hmotností náprav v tunách a počet náprav. Potřebné údaje poplatník nalezne v technickém dokladu vozidla. Dojde-li během zdaňovacího období k úpravě mající za následek změnu daňového základu nebo roční sazby daně pro vozidlo,

v daném období to neovlivní daňovou povinnost. Jak uvádí Jánošíková (2009), ČR se bude muset v blízké době přizpůsobit určení základu daně moderním státům a požadavkům EU, jejíž snahou je přebudovat základ daně pro výpočet daně z motorových vozidel tak, aby byl vybudován jednoznačnější vztah mezi úrovní zdanění a emisemi CO₂.

Sazby daně jsou pevné, jsou dány absolutními částkami diferencovanými dle druhu vozidel. Pro každé jednotlivé vozidlo jsou stanoveny za rok (viz § 6 zákona o dani silniční). Ne vždy se však používá základní sazba uvedená v zákoně. Existuje jak zvýšená, tak snížená sazba daně. *Snížená sazba daně* se uplatňuje např. u vozidel podle technického průkazu určených pro činnost výrobní povahy v rostlinné výrobě v případě, že poplatník provozuje zemědělskou výrobu. U těchto vozidel se sazba daně snižuje o 25 %. Sazba daně se také dle § 6 odst. 6 snižuje v závislosti na stáří vozidla a to:

- o 48 % po dobu následujících 36 měsíců od data první registrace vozidla,
- o 40 % po dobu dalších 36 měsíců a
- o 25 % po dobu následujících dalších 36 měsíců.

Z ekologických důvodů se sazba daně naopak zvyšuje. Vozidla registrovaná poprvé v ČR nebo zahraničí do 31. 12. 1989 mají *zvýšenou sazbu daně* o 25 %.

Mimo ročních sazeb se používají také sazby modifikované. V případě, že poplatníkem daně je zaměstnavatel, má při využití osobního automobilu zaměstnanec na služební cesty možnost dle zákona o silniční dani výběru ze dvou variant:

- buď uplatní 1/12 roční sazby za každý kalendářní měsíc, ve kterém se uskutečnila služební cesta, a to bez ohledu na délku jejího trvání, nebo
- použije sazbu daně ve výši 25 Kč za každý den použití zaměstnancova osobního automobilu pro pracovní cesty, je-li tato varianta pro něj výhodnější.

Výběr způsobu výpočtu daně, a tím i jejich záloh je poté závazný po celé zdaňovací období pro každé vozidlo. Lze jej změnit jen v daňovém přiznání, a to při dodržení podmínky, že se smí použít pro každé vozidlo jen jedna z variant po celé zdaňovací období. (Vančurová, 2014)

Další ekologické aspekty se projevují ve *slevách na dani*. Jejich cílem je motivovat ekonomické subjekty ke snižování negativních dopadů na životní prostředí převážně rozšiřováním silniční přepravy nákladů. Relativní sleva, jež se váže k počtu jízd jedním vozidlem v rámci jednoho zdaňovacího období při splnění zákonem jasně definovaných podmínek, se poskytuje u *kombinované dopravy* v režimu: silnice – železnice a silnice – voda. Kombinovanou přepravou se rozumí jízdou doložená přeprava celého vozidla s nákladem jak po silnici, tak železnici, rovněž po vodě nebo kontejnerová přeprava. Výše slevy je od 25 do 90 % (viz § 12 odst. 3 zákona o silniční dani).

Během zdaňovacího období mohou nastat změny, jež mohou ovlivnit výši daňové povinnosti. Například když daňová povinnost vznikne nebo zanikne během zdaňovacího období, nebo se v jeho průběhu změní nárok na osvobození. Potom se platí daň v poměrné výši, která odpovídá součinu $1/12$ roční sazby a počtu kalendářních měsíců konkrétní doby trvání daňové povinnosti.

Daňová povinnost vzniká u silniční daně v kalendářním měsíci, kdy je poprvé vozidlo použito pro účely podnikání, nebo v kalendářním měsíci, v němž je zapsána změna provozovatele v registru vozidel a v technickém průkazu vozidla. K zániku daňové povinnosti naopak dochází v kalendářním měsíci, ve kterém je přerušeno nebo ukončeno využívání vozidla pro účely podnikání. V případě změny v osobě poplatníka zaniká původnímu poplatníkovi daňová povinnost po uplynutí kalendářního měsíce, jenž předchází kalendářnímu měsíci vzniku daňové povinnosti nového poplatníka.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, přičemž má tuzemský poplatník povinnost podat daňové přiznání k silniční dani do 31. ledna roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, za něhož je daň vyměřována a placena. V daňovém přiznání poplatník uvede skutečnou dobu trvání daňové povinnosti a dobu nároku na osvobození nebo slevu na dani silniční a výslednou daň doplatí, případně srovná přeplatek se správcem daně.

Daň se platí předem prostřednictvím *záloh* během zdaňovacího období. Zdaňovací období je pro tyto účely rozděleno na tzv. *rozhodná období*, kterých je pět: leden – březen, duben – červen, červenec – září, říjen – listopad a prosinec. Tyto *zálohy* jsou splatné vždy do 15. dne následujícího měsíce po uplynutí rozhodného období, tedy 15. dubna., 15. července., 15. října a 15. prosince. Jedinou výjimkou je platba za prosinec, jejíž lhůta je shodná s lhůtou pro podání daňového přiznání v případě, že nevznikne naopak přeplatek na dani. Zálohy se vypočtou ve výši $1/12$ odpovídající roční daňové sazby za každý měsíc trvání daňové povinnosti. (Vančurová, 2014)

3.6 Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí patří mezi nejstarší typ zdanění. Řadí se mezi majetkové daně (stejně jako silniční daň), které mají u nás omezený význam. Jejich výnosnost je zacloněna daněmi důchodovými, nicméně stále mají své nezastupitelné místo. Podle zákona o dani z nemovitých věcí se tato daň člení na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

U staveb a jednotek je *poplatníkem* daně vlastník zdanitelné stavby či jednotky. *Předmětem* této daně je zdanitelná stavba a zdanitelná jednotka, která je dokončená nebo užívaná. Zákon o dani z nemovitých věcí určuje, které stavby a jednotky nejsou předmětem

této daně a které jsou od ní osvobozeny. *Základem daně* u staveb a jednotek u zdanitelné stavby je výměra zastavěné plochy v m².² U staveb a jednotek tzv. upravená podlahová plocha vyjádřená jako součin výměry podlahové plochy v m² a koeficientu 1,2, případně 1,20 (viz zákon o dani z nemovitých věcí). *Sazba daně* je závislá na charakteru stavby a jednotky a na výměře zastavěné plochy. Následně je pak standardně zvyšována v závislosti na počtu nadzemních podlaží a rovněž upravována v závislosti na velikosti obce, přičemž jednotlivé obce se mohou rozhodnout, zda použijí základní koeficient či jej zvýší, případně sníží.

U pozemků je *poplatníkem* daně vlastník. *Předmětem daně* jsou pozemky ležící na území ČR evidované v katastru nemovitostí, tj. zemědělská i nezemědělská půda. *Základem daně* u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a travních porostů je cena půdy zjištěná násobením výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy na 1 m². U pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním chovem ryb je možné využít místo obvyklé ceny částku 3,80 Kč. *Základem daně* u ostatních pozemků je výměra v m². *Sazba daně* je závislá na charakteru pozemku, tedy jak je zapsán v katastru nemovitostí. I zde se uplatňují následně koeficienty dle velikosti obce.

Zdaňovacím obdobím u této daně je kalendářní rok. Při výpočtu daně se bere v úvahu stav k 1. lednu příslušného zdaňovacího období, přičemž se nepřihlíží ke změnám, které nastaly v průběhu roku. Daňové přiznání se podává jen, vznikla-li nově daňová povinnost nebo došlo ke změně okolností ovlivňujících výši daně, jinak se nepodává. Daň se vyměří ve výši poslední známé daňové povinnosti, za den doručení se pak bere 31. leden. Daňové přiznání se nepodává v případě změny sazby, koeficientu a průměrné ceny, v tomto případě se daňová povinnost sdělí poplatníkovi platebním výměrem.

Splatnost daně je odvozena od výše daňové povinnosti. Nepřesahuje-li 5 000 Kč, je splatná do 31. května. Přesahuje-li 5 000 Kč, je možno ji rozdělit na dvě stejné splátky splatné do 31. května a 30. listopadu. Provozuje-li poplatník zemědělskou výrobu, má možnost uhradit daň ve dvou stejných splátkách, a to do 31. srpna a 30. listopadu.

3.7 Daň z nabytí nemovitých věcí

Tato daň byla dříve nazývána jako daň z převodu nemovitostí. Od 1. 1. 2014 však nastaly v zákoně změny a daň byla přejmenována na daň z nabytí nemovitých věcí.

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je prodávající, přičemž kupující je ze zákona ručitelem. *Předmětem daně* je úplatný převod (či přechod) nemovitosti, přičemž

² Tento způsob stanovení základu daně je zastaralý a v mnoha zemích Evropy byl nahrazen modernějším systémem ad valorem, jenž stanovuje základ daně podle hodnoty nemovitosti.

je zatíženo také vypořádání společného jmění manželů a oprávnění z věcného břemene. *Základem daně* je cena, za kterou byla nemovitost převáděna, nebo cena stanovená znaleckým posudkem, přičemž pro výpočet daňové povinnosti se použije ta, která byla vyšší. *Sazba daně* je lineární, stanovená procentní sazbou ve výši 4 %.

Daňové přiznání je nutné podat do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl proveden vklad práva do katastru nemovitostí, finančnímu úřadu, v jehož obvodu se nemovitost nachází.

3.8 Spotřební daně

Spotřební daně jsou daněmi na věc, není u nich brán ohled na osobní příjmovou situaci spotřebitele. Všechny tyto daně jsou uvalovány nepřímou na prodeje či obraty výrobců a obchodníků, kteří je započítávají do ceny pro konečného spotřebitele. V rámci EU jsou harmonizovány, je pevně určeno, co musí být povinně předmětem spotřebních daní, a co jím naopak nesmí podléhat. Zároveň jsou u jednotlivých skupin zboží stanoveny minimální sazby.

Spotřebními daněmi stát záměrně zatěžuje spotřebu určité skupiny produktů. Důvody, proč tomu tak je, jsou jednak zdravotní, jednak fiskální: jedná se totiž o výrobky, které i přes poměrně vysoké zdanění jsou dobře prodejné. Tím státní pokladna získává nezanedbatelnou část příjmů. (Vančurová, 2014)

Plátcem daně jsou FO i PO, které v tuzemsku vyrábí výrobky, které této dani podléhají, nebo kterým mají být vybrané výrobky propuštěny. *Poplatníkem daně* je konečný spotřebitel v souvislosti s nákupem zboží, přičemž právě prodejce vybranou daň srazí a odvede.

Předmětem daně je 5 kategorií výrobků, jedná se o minerální olej, líh, pivo, víno a meziprodukt a tabákové výrobky. Jsou předmětem daně vždy bez ohledu na to, zda jsou v ČR vyrobené či zda jsou dovezené. *Základ daně* a *sazba daně* jsou určeny pro každou z komodit zvlášť, přičemž základem je množství vybraných výrobků uváděné na daňovém dokladu a vyjádřené v měrných jednotkách, sazbou je pevná částka vázaná na měrnou jednotku.

Daň lze uplatnit jen jednou, jedná se o jednorázovou daň. Základním *zdaňovacím obdobím*, za něž je plátce povinen předložit samostatně za každý druh výrobku daňové přiznání, je kalendářní měsíc. *Daňové přiznání* se předkládá do 25. dne měsíce následujícího po měsíci vzniku daňové povinnosti. Daň se odvádí správci daně, jímž je příslušný celní úřad. Za pozornost stojí skutečnost, že tyto daně se započítávají do základu pro výpočet DPH.

3.9 Energetické daně

Účelem těchto daní je cenově znevýhodnit na území ČR konečnou spotřebu ekologicky nešetrných produktů, a tím tak přispět k ochraně životního prostředí.

Mezi energetické daně se řadí daň z elektřiny, daň z pevných paliv, daň ze zemního plynu a některých dalších paliv. *Základem daně* je množství daného produktu vyjádřené ve fyzikálních jednotkách. *Sazba daně* je pevná částka vázaná na měrnou jednotku.

Plátcem daně je osoba dodávající na území ČR daný produkt konečnému spotřebiteli. Jedná se rovněž o jednorázovou daň. Povinnost přiznat a daň zaplatit vzniká dnem dodání produktu konečnému spotřebiteli. *Zdaňovacím obdobím* je kalendářní měsíc, termín pro podání *daňového přiznání* se shoduje s termínem splatnosti daně a je určen na 25. den po skončení zdaňovacího období. Správu těchto daní zajišťují celní orgány. Také energetické daně vstupují do základu pro výpočet DPH. (Vančurová, 2014)

3.10 Poplatky

Nedaňové příjmy nejsou v současných systémech veřejných rozpočtů příliš podstatné. Těmito příjmy mohou být např. poplatky. *Poplatky* jsou charakterizovány jakožto povinné platby založené na principu návratnosti, kdy za poplatek je poskytnuta protislužba. V tomto smyslu tak mají poplatky objektivní charakter a většinou jde o jednorázovou platbu. Jsou protějškem daní v tom smyslu, že mají zprostředkovaný vztah k úhradě úkonu orgánů státní správy. Uvádí se, že na rozdíl od daně se lze poplatku vyhnout. (Vančurová, 2014)

Soustavu poplatků tvoří:

- příjmy státního rozpočtu zahrnující správní poplatky (viz zákon č. 368/1992 Sb.) a soudní poplatky (viz zákon č. 549/1991 Sb.) a
- příjmy obecního rozpočtu, těmi jsou místní poplatky (viz zákon č. 565/1990 Sb.).

Správním poplatkem přispívá žadatel na činnost pro něj uskutečňující (přispívá na administrativu). Náklady nese jedinec, jenž má o daný úkon zájem. Účelem tohoto poplatku je zamezit zbytečnému podávání žádostí. Výše poplatku musí být stanovena tak, aby byl pro poplatníka úkon dostupný. Správním poplatkem může být například vystavení cestovního pasu. Jednotlivé zpoplatněné položky jsou vyjmenovány v sazebníku poplatků, jenž je přílohou k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zvláštním druhem poplatku je např. *poplatek za užívání dálnic a silnic pro motorová vozidla*, tzv. dálniční známka, jež je hrazena zakoupením nálepky, jež se musí vylepit na přední sklo motorového vozidla, v případě, že se toto vozidlo vyskytuje na dálnici či silnici

pro motorová vozidla (dálničního typu) mimo označených úseků v obcích. Obdobnou povahu má *mýtné* placené řidičem vozidla nad 3,5 tun za využití dálnic a silnic pro motorová vozidla. Jak výnos z dálničních známek, tak i mýtné má účelový charakter a plyne do Státního fondu dopravní infrastruktury, ze kterého je pak hrazena především výstavba a údržba silnic a dálnic.

V ČR mají poplatek v názvu také *místní poplatky*, přestože se z hlediska ekonomického spíše jedná o daně ukládané se na místní úrovni. Celostátně je ze zákona předepsáno pouze to, jaké poplatky obce mohou ukládat a rámcové předpisy pro jejich konstrukci. Uložení místních poplatků a jejich konstrukce při respektování zákonných omezení je v kompetenci samotné obce. (Vančurová, 2014)

3.11 Účetní a daňový pohled daní

Účetnictví nefunguje „samo o sobě“, je totiž úzce svázáno s ekonomickým i právním prostředím, které jím prostupuje. Účetní a daňový systém jsou velmi těsně provázané úseky podnikové ekonomiky. Je mimo veškeré pochybnosti, že účetnictví musí zajistit veškeré údaje potřebné ke stanovení základu daně z příjmů. Nelze to však chápat tak, že účetnictví musí být podřízeno daňovým hlediskům.

Obchodní korporace musí nejen daně platit, ale rovněž o nich musí účtovat. Pro účtování jednotlivých daní slouží v účtové osnově skupina 34 – Zúčtování daní a dotací. Do této skupiny patří účty 341 – Daň z příjmů, 342 – Ostatní přímé daně, 343 – DPH a 345 – Ostatní daně a poplatky. Postup účtování jednotlivých daní je zobrazen na Obr. 3.5.

Účet 341 používá účetní jednotka pro účtování daně z příjmů. Celková daňová povinnost se účtuje na vrub nákladového účtu 591 – Daň z příjmů – splatná souvztažně ve prospěch účtu 341. V případě doměrku daně se použije nákladový účet 595 – Dodatečný odvod daně z příjmů.

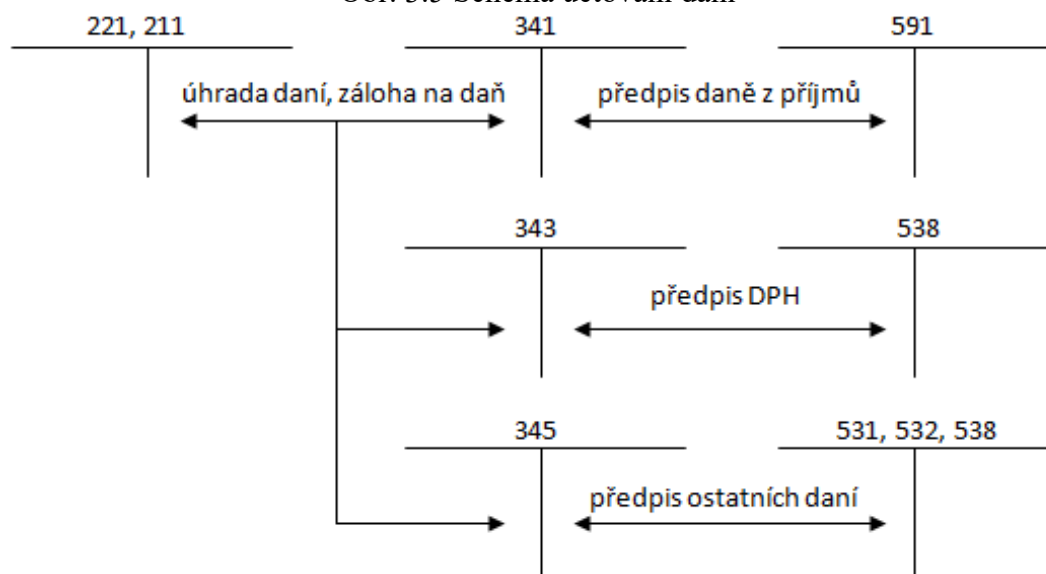
Účet 342 se používá tehdy, je-li účetní jednotka plátcem daně, avšak poplatníkem je někdo druhý. Využívá se převážně pro účely účtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti či srážkové daně.

Účet 343 se používá, pokud je obchodní korporace plátcem DPH, přičemž poplatník je konečný spotřebitel. Pokud není obchodní korporace plátcem DPH, o této dani vůbec neúčtuje, neboť je již zahrnuta do cen pořízeného majetku či nakoupených služeb. Při nákupu od plátce DPH má obchodní korporace nárok na odpočet účtující se jako pohledávka vůči finančnímu úřadu na vrub účtu 343, při prodeji se naopak účtuje o daňové povinnosti, tedy

ve prospěch účtu 343. Následný doměrek DPH se účtuje na vrub nákladového účtu 538 – Ostatní daně a poplatky a ve prospěch účtu 343.

Účet 345 je určen pro účtování ostatních daní, jež se neúčtují na předchozích účtech. V současnosti se jedná o daň z nemovitých věcí, silniční a spotřební daň a také daň z nabytí nemovitých věcí. Je vhodné vést u tohoto účtu analytickou evidenci dle jednotlivých druhů daní. I tyto daňové povinnosti se účtují na vrub nákladových účtů a ve prospěch účtu 345. Používanými nákladovými účty jsou 531 – Daň silniční, 532 – Daň z nemovitých věcí a 538 – Ostatní daně a poplatky sloužící pro účtování daně z nabytí nemovitých věcí.

Obr. 3.5 Schéma účtování daní



Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že většině obchodních korporací vzniká daňová povinnost k několika daním, je potřeba sledovat pravidla stanovená v zákoně o dani z příjmů. Ten určuje, které daně jsou daňově uznatelné a které nikoliv. Ve většině případů nejsou daňově uznatelné daně zaplacené za původního vlastníka.

Daň silniční je uznatelná předpisem. V případě nájmu vozidel formou finančního pronájmu je takováto daň zaplacená nájemcem rovněž daňově uznatelným nákladem, neboť je jako provozovatel vozidla napsán nájemce.

Daň z nemovitých věcí je uznatelným nákladem pouze, pokud byla zaplacená. *Daň z nabytí nemovitých věcí* je uznatelná, a to i tehdy, byla-li za původního vlastníka zaplacená ručitelem. *Daň z příjmů PO* není uznatelným nákladem, z toho důvodu se základ daně odvozuje právě z VH před zdaněním. V případě *DPH* je daň uznatelným nákladem za předpokladu, že poplatník není plátcem DPH. V opačném případě není tato daň uznatelná, neplatí to však vždy, existují výjimky.

3.12 Závěrem k soustavě daní

V posledních padesáti letech narůstal význam osobních důchodových daní. Proto jsou v mnoha zemích považovány za zásadní a je jim věnována patřičná pozornost, neboť tyto daně jsou údajně spravedlivé a efektivní.

Je třeba připomenout, že základní legislativní normou, na jejímž základě se provádí správa daní, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje registraci daňových plátců, formu a náležitosti daňových přiznání, způsob placení daní, sankce za porušení daňových povinností, postup při daňovém řízení, způsob odvolání proti jeho výsledkům apod., a to převážně z důvodu rozdílnosti postupů v jednotlivých státech EU a také neochota k harmonizaci.

Přehledem daňové soustavy se rozhodně nevyčerpala veškerá legislativa, která s účetnictvím a daněmi souvisí. Je třeba znovu připomenout zákon o rezervách, který je klíčový pro zjištění základu daně z příjmů. Znalost daňových a řady dalších zákonů (např. zákon o obchodních korporacích, devizový zákon, celní zákon aj.) je podmínkou pro správné posouzení každého účetního případu, pro jeho správné zaúčtování a vykázání. (Vančurová, 2014)

3.13 Optimalizace daňové povinnosti

Každý daňový subjekt se snaží na daních zaplatit co nejméně, což je naprosto pochopitelné. Racionálním chováním každého daňového subjektu je tedy minimalizace vlastní daňové povinnosti. Stát tak s tímto chováním nejen počítá, ale také se ho snaží využít k nasměrování aktivity daňového subjektu žádoucím směrem.

Minimalizace daňové povinnosti v jednom zdaňovacím období a u jedné daně však nemusí být ideální k celkovému souboru daní, který hradí daňový subjekt, resp. ani u jedné daně v rámci delšího časového období. V této souvislosti je vhodnější se zabývat optimalizací daňové povinnosti. Ta může nabývat celé řady podob, a to od těch, které zákonodárce nejenom předpokládá, ale rovněž i vítá, až po trestně právní jednání daňových subjektů.

Prvním stupněm daňové optimalizace je využívání daňových úspor. Daňová úspora vzniká tak, že subjekt daně využívá možností snížení základu daně a daně v rámci všech alternativních postupů daných daňovým zákonem, popřípadě všech dalších povolených způsobů pro úpravy daňového základu při splnění zákonem stanovených podmínek.

Dalším stupněm minimalizace daňové povinnosti je vyhnutí se dani. Vyhnutí se dani znamená minimalizaci daně prostřednictvím vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve formulaci daňových zákonů. Jestliže se však určitý způsob využívání právě

nedokonalé formulace daňového zákona začne používat v širším měřítku, zpravidla to vede ke změně daňového zákona, z tohoto důvodu je dosahování těchto nezamýšlených výhod často jen dočasné. Takovéto jednání není v rozporu se zákonem ve smyslu trestního stíhání, může však být považována za asociální či společensky nepřipustné. Je třeba mít na paměti, že každé vyhnutí se dani jedním subjektem daně nepřímo zvyšuje daňové zatížení všech ostatních, čímž se porušuje daňová spravedlnost.

Na konci spektra způsobů, jak lze minimalizovat daňovou povinnost, stojí daňový únik, jenž představuje protiprávní jednání daňového subjektu s cílem oprávněně si snížit výslednou výši daňové povinnosti. Pokud je toto jednání úmyslné a rovněž vede k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat o trestní čin krácení daně či obdobný trestní čin. Daňové úniky brání očekávanému daňovému výnosu a jsou škodlivé pro společnost. Snaha o daňové úniky je rovněž jedním z faktorů vzniku tzv. šedé ekonomiky. Každý stát pak musí proti těmto únikům bojovat, a to prostřednictvím jejich vyhledávání a sankcionalizací. (Vančurová, 2014)

4 Analýza daňové povinnosti vybrané obchodní korporace a možnosti daňové optimalizace

Celková daňová povinnost, rovněž také celkové daňové zatížení, je souhrnem všech plateb, jimiž je daňový subjekt povinen přispívat do státního rozpočtu. Následující kapitola je zaměřena na vybranou obchodní korporaci, výpočet její daňové povinnosti a následnou analýzu této povinnosti a možnosti jejich optimalizace. Výpočty vychází z údajů za poslední čtyři roky, tedy roky 2012 – 2015.

4.1 Charakteristika vybrané obchodní korporace

Název obchodní korporace: Prevence CZ, s. r. o.

Sídlo: Lesnická 1 974, 735 32 Rychvald

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Datum zápisu: 1. února 2011

Základní kapitál: 200 000 Kč

Předmět činnosti: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
Poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci.

4.1.1 Historie obchodní korporace

Obchodní korporace Prevence CZ s. r. o, je nestátní zdravotnické zařízení se sídlem v Ostravě na ulici Poštovní 2. Vznikla z důvodu změny v zákoně o poskytování pracovnělékařských služeb a nadefinování nových postupů, které by měl lékař dodržovat. Tím vznikla mezera na trhu, kterou se obchodní korporace v posledních letech snaží zaplnit a využít ji ve svůj prospěch. Prevence CZ, s. r. o. vznikla jako mezičlánek mezi lékařem a poskytovatelem pracovnělékařské služby.

Postupem času se začala zabývat pěti základními činnostmi, jimiž jsou bezpečnost a ochrana zdraví při práci, požární ochrana, pracovnělékařské služby, školení řidičů referentských vozidel a zpracování odpadů. Vytvořila kompletní balíček, jehož součástí je i smluvní lékař pro pracovnělékařské služby. V roce 2014 komerčně získala na základě krajského rozhodnutí označení Prevence CZ, nestátní zdravotnické zařízení a dostala tak oprávnění k poskytování zdravotních služeb. Začínala bez zaměstnanců, v současnosti již má 2 zaměstnance.

4.1.2 Činnost obchodní korporace

Jak již bylo zmíněno, obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. zajišťuje pro ostatní obchodní korporace převážně čtyři základní činnosti – bezpečnost a ochranu zdraví při práci, pracovnělékařské služby, požární ochranu a školení řidičů referentských vozidel.

V rámci *bezpečnosti a ochrany zdraví při práci* poskytují komplexní služby, a to z důvodu předcházení úrazů na pracovišti. Provádějí důkladnou analýzu rizik ve spolupráci s objednatelem a jeho zaměstnanci a následně po vyhodnocení vytvoří potřebnou dokumentaci a zapojí zaměstnance do proaktivní bezpečnosti. Školení přizpůsobují na míru výsledkům analýzy rizik, komunikují s kontrolními úřady, při kontrole zastupují objednavatele a zpracovávají případná nápravná opatření.

U *pracovnělékařských služeb* je nutné nejdříve uzavřít smlouvu o poskytování pracovnělékařských služeb v podobě, kterou vyžaduje zákon. Poté zajistí smluvního lékaře, který provádí pracovnělékařské prohlídky zaměstnanců. Následně zajistí pravidelné šetření na pracovišti jako je měření hluku, intenzity osvětlení, kontrola ergonomie pracovních míst aj. Důležitou součástí je i kontrola a návrh na vybavení lékárníček na pracovišti. Dále ve své působnosti vede a zpracovává evidenci lékařských prohlídek, zajišťuje veškerou komunikaci v souvislosti s výkonem pracovnělékařských služeb a provádí školení první pomoci.

V rámci *požární ochrany* nejprve objednavatele začlení do kategorie činností a provede požární prohlídku objektu s provedením zápisu do požární knihy. Provádí také preventivní požární prohlídky. Vede rozsáhlou dokumentaci, která obsahuje např. vedení požárního řádu, požární poplachové směrnice, řád ohlašovny požáru aj. Vykonává označování pracovišť bezpečnostními značkami, školení požární ochrany zaměstnanců a odbornou přípravu preventivních požárních hlídek.

Co se *školení řidičů referentských vozidel*³ týče, tak zajišťuje dvě formy školení, a to on–line certifikace a osobní školení řidičů. On–line certifikace je školení pomocí internetové prezentace aktuálních předpisů, první pomoci a postupu v případě dopravní nehody. Součástí toho je i ověření znalostí, kdy na základě prezenční listiny dodávají doklad o proškolení. Osobní školení je prováděno školeným instruktorem autoškoly s volbou obsahu dle požadavků objednavatele. Mezi časté požadavky patří školení postupu při dopravní nehodě či informace o změně v zákonech. Součástí tohoto školení je i ověření znalostí krátkým testem.

³ Řidičem referentského vozidla je každý zaměstnanec, který v souvislosti s výkonem své práce řídí služební či soukromé motorové vozidlo do 3,5 t, a to i v případě, že řídí vozidlo pouze na účelové komunikaci v uzavřeném prostoru a nevyjíždí s ním na veřejné komunikace.

4.2 Výpočet jednotlivých daňových povinností

Obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. ve sledovaném období platila nejenom daň z příjmů PO, ale rovněž i další daně, jimiž jsou DPH a daň silniční. Platila také poplatky, a to převážně správní poplatky a poplatky spojené s užíváním silnic a dálnic. V následující Tab. 4.1 jsou uvedeny veškeré daně a poplatky, jež u nás existují a vážou se na sledovanou PO. Následně je provedena analýza, v které situaci a jakým daním bude obchodní korporace Prevence CZ, s. r.o. podléhat, a kterým ne.

Tab. 4.1 Přehled daní, kterým podléhá vybraná obchodní korporace

daň	
daň z příjmů PO	X
DPH	X
daň silniční	X
daň z nemovitých věcí	–
daň z nabytí nemovitých věcí	–
daně spotřební	–
daně energetické	–
soudní poplatky	–
správní poplatky	X
místní poplatky	–
poplatky za užívání silnic a dálnic	X
clo	–
sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance	X

Zdroj: Vlastní zpracování

Obchodní korporace, jakožto PO, vždy podléhá dani z příjmů PO. Jelikož je plátcem DPH, podléhá také DPH. Poněvadž vlastní motorová vozidla určená k podnikání, podléhá i dani silniční. Naopak nepodléhá dani energetické, spotřební, ani místním poplatkům. Dani z nabytí nemovitých věcí by podléhala za předpokladu, že by prodala některou ze svých nemovitostí, Prevence CZ, s. r. o. však žádnou nemovitost nevlastní. Obchodní korporace může, ale nemusí podléhat soudnímu a správnímu poplatku. Za analyzované období podléhala pouze správním poplatkům a poplatkům za užívání silnic a dálnic. Clo by podléhala, pokud by pořizovala zboží ze zemí mimo EU. Obchodní korporace je rovněž povinna odvádět za své zaměstnance sociální a zdravotní pojištění. Platba pojistného, ač není daní ani poplatkem, je jím svými vlastnostmi podobná.

4.2.1 Daň z příjmů právnických osob

Obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. má právní formu společnosti s ručením omezeným. Jelikož nesplňuje kritéria pro povinný audit, není povinna nechat si ověřit účetní závěrku auditorem. Převažující zdanitelnou činností je ostatní poskytování lidských zdrojů. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, a jelikož má obchodní korporace daňového poradce, podává daňové přiznání k 1. červenci následujícího roku po skončení zdaňovacího období.

Výpočet daně z příjmů PO ve sledovaném období je zpracován v následujících tabulkách. Ve sledovaném období byla sazba daně neměnná, ve výši 19 %. V průběhu zdaňovacího období mohou být placeny zálohy na dani (záleží však na poslední známé daňové povinnosti).

Tab. 4.2 Daň z příjmů právnických osob za rok 2012

položka	Kč
účetní VH	295 058
úpravy	
▪ připočitatelné	8 721
▪ odpočitatelné	0
základ daně	303 779
daňová povinnost	57 570

Zdroj: Vlastní zpracování

Za rok 2012 obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. vykázala celkové výnosy ve výši 708 754 Kč a celkové náklady ve výši 413 696 Kč. Vznikl tak účetní VH ve výši 295 058 Kč, který byl třeba upravit dle zákona o dani z příjmů. Jak lze vidět z Tab. 4.2, vznikly pouze připočitatelné položky, odpočitatelné položky byly v nulové výši. Účetní VH se navyšoval o 8 721 Kč, z toho:

- náklady na reprezentaci 1 209 Kč,
- nezaplacené pojistné 2 880 Kč,
- ostatní pokuty a penále 3 192 Kč,
- nezaplacené pojistné 1 440 Kč dle § 23 odst. 3 písm. a).

Ke snížení účetního VH v tomto roce nedošlo, a to ani vlivem rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, neboť jsou účetní odpisy rovny daňovým (obchodní korporace využívá rovnoměrné odpisování). Po úpravách VH byl vykázán kladný daňový základ ve výši 303 779 Kč, který se již dále nesnižoval o žádné odpočty. Jelikož obchodní korporace nezaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením, nemá možnost využít ani slev na dani.

Výsledná daňová povinnost tedy byla ve výši 57 570 Kč. Vzhledem k výši poslední známé daňové povinnosti měla povinnost platit zálohy dle zákona o dani z příjmů, a to ve výši 40 % daně za uplynulý rok. Obchodní korporace však tuto povinnost nedodržela, za což ji bylo následně vyměřeno penále. Důvodem neplacení záloh je nedostatek peněžních prostředků v potřebnou dobu. Výsledná daňová povinnost tak byla zároveň doplatkem.

Tab. 4.3 Daň z příjmů právnických osob za rok 2013

položka	Kč
účetní VH	115 537
úpravy	
▪ připočitatelné	26 629
▪ odpočitatelné	4 320
základ daně	137 846
daňová povinnost	26 030

Zdroj: Vlastní zpracování

Za rok 2013 vykázala obchodní korporace celkové náklady ve výši 598 916 Kč a celkové výnosy ve výši 714 453 Kč. Účetní VH ve srovnání s předchozím rokem byl podstatně nižší, a to o více než polovinu, a dosáhl částky 115 537 Kč. Následně byl navýšen o 26 629 Kč, z toho:

- náklady na reprezentaci 4 079 Kč,
- ostatní pokuty a penále 18 676 Kč
- nedaňové ostatní provozní náklady 3 874 Kč.

V tomto roce došlo i ke snížení účetního VH, a to ve výši nezaplaceného pojistného z předchozího roku, které již bylo zaplacené, a lze tedy o tuto částku účetní VH snížit. Po těchto úpravách vyšel opět kladný základ daně ve výši 137 846 Kč. Základ daně nebyl snížen o žádné odpočty, nedošlo ani k uplatnění slev na dani. Výsledná daňová povinnost vznikla ve výši 26 030 Kč. Rovněž v tomto roce nezaplatila obchodní korporace žádné zálohy. Nicméně vzhledem k výši poslední známé daňové povinnosti měla povinnost tyto zálohy platit, a to opět ve výši 40 % daně za uplynulý rok. Proto ji bylo za nedodržení této povinnosti vyměřeno penále. Důvodem byl opět nedostatek peněžních prostředků v potřebnou dobu. Výše daňové povinnosti tedy byla rovněž doplatkem.

V porovnání s předchozím rokem se snížil účetní VH o 179 521 Kč, došlo ke zvýšení neuznatelných nákladů o 16 468 Kč. Výsledná daňová povinnost byla nižší o 31 540 Kč.

Tab. 4.4 Daň z příjmů právnických osob za rok 2014

položka	Kč
účetní VH	282 708
úpravy	
▪ připočitatelné	99 333
▪ odpočitatelné	0
základ daně	382 041
daňová povinnost	72 580

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2014 vykázala obchodní korporace celkové výnosy ve výši 1 342 155 Kč, náklady ve výši 1 059 447 Kč. Vznikl tak účetní VH ve výši 282 708 Kč, který se od předchozího účetního VH více než zdvojnásobil. Při úpravách na základ daně došlo k jeho navýšení o:

- náklady na reprezentaci 11 366 Kč,
- ostatní pokuty a penále 31 967 Kč,
- nedaňové ostatní provozní náklady 56 000 Kč.

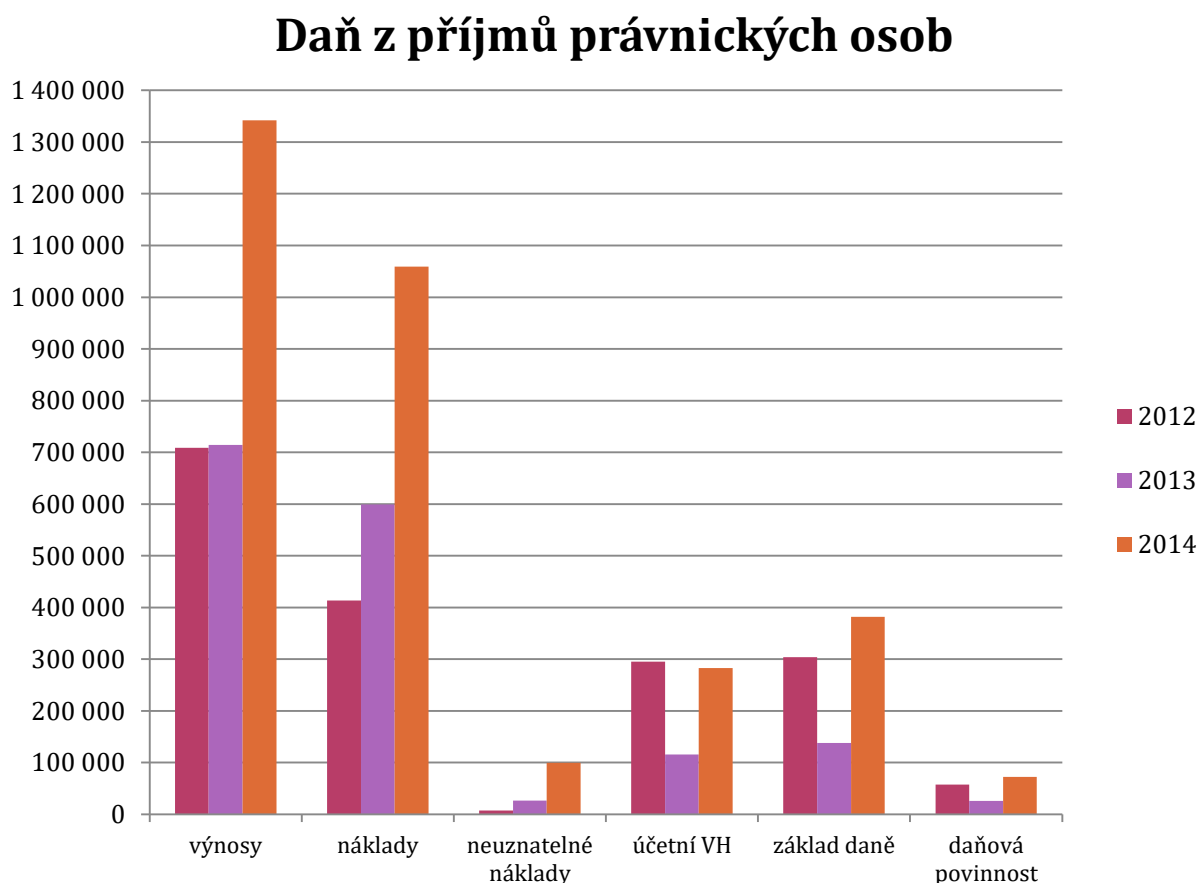
Ke snížení účetního VH v tomto roce nedošlo. Po úpravách vyšel základ daně ve výši 382 041 Kč. Rovněž nedošlo k žádnému snížení základu daně o odpočty, ani k uplatnění slev na dani. Daňová povinnost vznikla ve výši 72 580 Kč. Vzhledem k předchozí výši daňové povinnosti neměla obchodní korporace povinnost platit zálohy. Výsledná daňová povinnost tedy byla opět zároveň doplatkem.

V porovnání s rokem předchozím se účetní VH zvýšil o 167 171 Kč, neuznatelné náklady se také zvýšily, a to o 72 704 Kč. Zvýšila se rovněž i daňová povinnost o 46 550 Kč.

Za rok 2015 nebylo dosud podáno daňové přiznání (k 1. dubnu 2016), neboť má obchodní korporace daňového poradce a podává daňové přiznání k 1. červenci 2016. Jednatel Prevence CZ, s. r. o. je toho názoru, že v tuto chvíli není schopen podat informace ohledně výše účetního VH, jeho následných úpravách a výsledné výši základu daně a daňové povinnosti. Dále je toho názoru, že i za předpokladu, že by byl schopen tyto informace poskytnout, není jisté, že tyto informace budou tak, jak se předpokládá, můžou nastat i změny a různá doporučení, proto by tyto informace neměly správnou vypovídací schopnost. Z tohoto důvodu nebude daň z příjmů PO za rok 2015 zde jakkoliv řešena.

Z porovnání výsledných informací za sledované období 2012 až 2014, jak je možno vidět na Obr. 4.1, vyplývá, že z hlediska výnosů na tom obchodní korporace byla nejlépe v posledním analyzovaném roce, kdy výše výnosů byla 2x vyšší než v předchozích letech. Těmito výnosy byly převážně tržby za vzdělávání. Jejich výši však neovlivnila vyšší marže, ta zůstala nezměněna, ale Prevence CZ, s. r. o., jakožto poměrně mladá obchodní korporace se rozrůstá, rozšiřuje dále své služby a získává nové zákazníky, tudíž není nijak překvapivé a pro obchodní korporaci pozitivní, že její aktivita roste. Ovšem, zatímco výnosy v prvních dvou letech byly téměř ve stejné výši, náklady se každým rokem navyšovaly. Na zvyšování těchto nákladů se podílely všechny náklady společně, nebyl zde zaznamenán značný nárůst pouze jedné konkrétní nákladové položky.

Obr. 4.1 Graf vývoje daně z příjmů právnických osob



Zdroj: Vlastní zpracování

Co se účetního VH týče, dosáhla obchodního korporace nejnižší hodnoty v roce 2013, rovněž základ daně i daňová povinnost byly v tomto roce nejnižší. Naproti tomu nejvyššího účetního VH dosáhla za rok 2012, nicméně v porovnání s rokem 2014 byl jen nepatrně vyšší

(o cca 12 000 Kč). Ovšem základ daně byl naopak v roce 2014 nejvyšší, a to z důvodu stále rostoucích neuznatelných nákladů, tudíž i daňová povinnost byla za rok 2014 nejvyšší.

Co se neuznatelných nákladů týče, jejich výše každoročně narůstala. Největší podíl na tom měly ostatní pokuty a penále a nedaňové ostatní provozní náklady. Ostatní pokuty a penále byly převážně tvořeny pokutami za špatné parkování. Rovněž zahrnovaly penále z důvodu neplacení záloh. V posledním roce se na neuznatelných nákladech významně podepsaly nedaňové ostatní provozní náklady, jejichž skladba nebyla zjištěna ani po konzultaci s jednatelem obchodní korporace. Na neuznatelných nákladech se podílely také náklady na reprezentaci, u nichž šlo převážně o pracovní obědy. Možnost omezit tyto pracovní obědy, a tím i snížit tyto neuznatelné náklady rozhodně není vhodným řešením, neboť je zcela nelogické omezovat počet obchodních jednání a možnost získávání další klientely. Mělo by se tedy spíše očekávat, že tyto náklady porostou vzhledem k tomu, že je obchodní korporace na rozvoji.

Snížení nákladů na ostatní pokuty a penále rozhodně není nemožným řešením. Vzhledem k tomu, že tyto náklady tvořily z velké části pokuty za špatné parkování, kterým je možné předejít, je potřeba nad touto skutečností přemýšlet a být si vědom jejich důsledků, tedy jednak odvodu peněžních prostředků na úhradu pokuty, čímž se zbytečně přichází o peněžní prostředky, a jednak odvodu více peněžních prostředků na dani z důvodu navýšení účetního VH o neuznatelný náklad (v podstatě se jedná o dvojí odvod peněz). Avšak Prevence CZ, s. r. o., ač je v obchodním rejstříku vedena v Rychvaldu (jedná se o fakturační adresu), má provozovnu v Ostravě na ulici Poštovní 2 v centru. Je veřejně známé, že parkování v centru města je problémové a počet parkovacích míst nedostatečný, pokuty za špatné parkování jsou tak na denním pořádku. Vyhnout se pokut za parkování není tedy jednoduché, ale rozhodně ne nemožné.

Ostatní pokuty a penále zahrnovaly také penále z důvodu neplacení záloh. Těmto pokutám se dá předejít placením záloh včas a ve správné výši. Obchodní korporace tyto zálohy neplatí z důvodu nedostatečné výše peněžních prostředků. Proto by bylo vhodné se nad touto opakující se situací zamyslet a podniknout patřičné kroky, tedy zajistit dostatek peněžních prostředků na tyto i případně další odvody. V podstatě mít nějakou rezervu na „horší“ časy pro případy nedostatků peněžních prostředků. Pokuty samy o sobě pak znamenají další odliv peněžních prostředků, pro obchodní korporaci nijak prospěšné a hlavně zcela zbytečné.

Pozornost by si jistě zasloužily nedaňové ostatní provozní náklady, které se vyskytly ve dvou ze tří sledovaných období, přičemž v roce 2014 dosáhly významné výše. Vzhledem

k tomu, že zatím nejsou k dispozici údaje za předchozí rok a detail k této položce za rok 2014 se nepodařilo zjistit, nelze ani s jistotou říci, zda se jednalo pouze o výjimečnou situaci, či něco, co by se pro obchodní korporaci mohlo stát standardem, a kde by se případně dala najít příležitost k poskytnutí doporučení, které by vedlo ke snížení této položky

4.2.2 Daň z přidané hodnoty

Obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. je čtvrtletním plátcem DPH. Přiznání k této dani podává nejpozději do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období, jímž je právě čtvrtletí. Daň na vstupu je převážně tvořena z nakoupených služeb, konkrétně se jedná o služby za vzdělávání a také nákup pohonných hmot. Daň na výstupu tvoří rovněž služby převážně také za vzdělávání.

Daň na vstupu, tedy odpočet daně, je tvořen součtem daňové povinnosti jak v základní, tak i snížené sazbě. Daň na výstupu je tvořena rovněž tak. Daňová povinnost ve snížené sazbě je mimořádná, za sledované období nastala pouze jednou, a to jen ve výši 900 Kč. Oproti tomu odpočet ve snížené sazbě nastává častěji, jeho výše však dosahuje v průměru pouze 500 Kč ročně. V následujících tabulkách je zpracován výpočet DPH.

Tab. 4.5 Daň z přidané hodnoty za rok 2012

čtvrtletí	daň na výstupu v Kč	odpočet daně v Kč	daňová povinnost v Kč	nadměrný odpočet v Kč
první	8 750	4 455	4 295	–
druhé	34 208	17 277	16 981	–
třetí	18 513	14 434	4 079	–
čtvrté	78 701	21 561	57 140	–
celkem			82 495	–
finančnímu úřadu odvedeno			82 495	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2012 byla základní sazba DPH 20 % a snížená sazba DPH 14 %. V průběhu roku výrazně kolísala jak daň na výstupu, tak i odpočet daně. Je to dáno tím, že se v jednotlivých čtvrtletích výrazně lišily tržby. Obchodní korporace poskytovala převážně služby s místem plnění v tuzemsku. Pouze v září dodala zboží do jiného členského státu EU (konkrétně na Slovensko) v hodnotě 1 495 Kč. Jednalo se o tzv. intra-komunitární dodání, jež je osvobozeným plněním s nárokem na odpočet. Za toto intra-komunitární dodání musela obchodní korporace také podat Souhrnné hlášení. Za rok 2012 měla obchodní korporace roční

daňovou povinnost ve výši 82 495 Kč, nadměrný odpočet byl nulový, celkem tedy odvedla finančnímu úřadu na DPH 82 495 Kč.

Tab. 4.6 Daň z přidané hodnoty za rok 2013

čtvrtletí	daň na výstupu v Kč	odpočet daně v Kč	daňová povinnost v Kč	nadměrný odpočet v Kč
první	14 690	14 863	173	–
druhé	37 923	19 857	18 066	–
třetí	48 669	16 474	32 195	–
čtvrté	36 923	27 626	9 297	–
celkem			59 731	–
finančnímu úřadu odvedeno			59 731	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2013 byla základní sazba daně DPH 21 % a snížená 15 %. Tento rok nepatrně vzrostly tržby a navýšily se obě sazby daně, což se odrazilo na výši daně na výstupu. Obchodní korporace během roku poskytovala služby pouze s místem plnění v tuzemsku. Celkově odvedla finančnímu úřadu za rok 2013 na DPH 59 731 Kč, ani v tomto roce nevznikl žádný nadměrný odpočet. Ačkoliv se oproti předchozímu roku zvýšily obě sazby DPH o 1 %, na výši DPH to nemělo téměř žádný vliv. Ve srovnání s předchozím rokem se zaplatilo na DPH o 22 764 Kč méně, a to i přes skutečnost, že tržby narůstaly. Nižší daňovou povinnost způsobil vyšší odpočet daně.

Tab. 4.7 Daň z přidané hodnoty za rok 2014

čtvrtletí	daň na výstupu v Kč	odpočet daně v Kč	daňová povinnost v Kč	nadměrný odpočet v Kč
první	38 696	16 867	21 829	–
druhé	63 208	12 108	51 100	–
třetí	87 733	26 300	61 433	–
čtvrté	92 901	23 624	69 277	–
celkem			203 639	–
finančnímu úřadu odvedeno			203 639	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2014 byla opět základní sazba daně 21 % a snížená 15 %. Oproti předcházejícím letem došlo k výraznému navýšení daně na výstupu vlivem prudkého navýšení tržeb. Navýšení tržeb nezpůsobila vyšší marže, ta zůstala nezměněna. Tržby vzrostly díky vyšší aktivitě obchodní korporace, kdy, jakožto poměrně mladá obchodní korporace, se rozrůstá a nabízí své služby ve větší míře. Co se výše odpočtu daně týče, oproti předchozímu roku se téměř nelišila. Během roku poskytovala obchodní korporace služby s místem plnění v tuzemsku. Pouze v listopadu pořídila zboží z jiného členského státu podléhající zdanění ve výši 900 Kč a v této výši nárokovala také odpočet daně. Za rok 2014 vznikla roční daňová povinnost ve výši 203 639 Kč, nadměrný odpočet byl opět nulový, celkově se tedy odvedlo finančnímu úřadu na DPH 203 639 Kč. V porovnání s předchozími daňovými povinnostmi je tato výše o poznání vyšší. Důvodem je právě již zmiňované skokové navýšení tržeb.

V tomto roce také musela obchodní korporace podat 2x dodatečné daňové přiznání, a to za první a druhé čtvrtletí z důvodu opravy výše uskutečněných zdanitelných plnění, kdy došlo k zařazení duplicitně vystavených faktur do DPH v celkové výši 14 280 Kč.

Tab. 4.8 Daň z přidané hodnoty za rok 2015

čtvrtletí	daň na výstupu v Kč	odpočet daně v Kč	daňová povinnost v Kč	nadměrný odpočet v Kč
první	162 337	116 045	46 292	—
druhý	63 258	25 712	37 546	—
třetí	64 131	17 985	46 146	—
čtvrtý	69 352	37 332	32 020	—
celkem			162 004	—
finančnímu úřadu odvedeno			162 004	

Zdroj: Vlastní zpracování

Základní sazba byla v roce 2015 ve výši 21 %, dvě snížené byly ve výši 15 % a 10 %. V tomto roce došlo opět k navýšení tržeb, a tím i daně na výstupu, ale také k výraznému nárůstu odpočtu daně. Důvodem navýšení tržeb bylo opět nabízení více služeb, nikoliv zvyšování marže. Během roku poskytovala obchodní korporace služby převážně s místem plnění v tuzemsku. V únoru také pořídila zboží z jiného členského státu podléhající zdanění ve výši 95 634 Kč, v této výši nárokovala také odpočet daně. Rovněž byla příjemcem služby v režimu přenesené daňové povinnosti, kdy dodavatel fakturuje jinému českému plátcí vždy bez DPH. Následně si odběratel daň sám vypočítá a přizná ji ve svém daňovém přiznání.

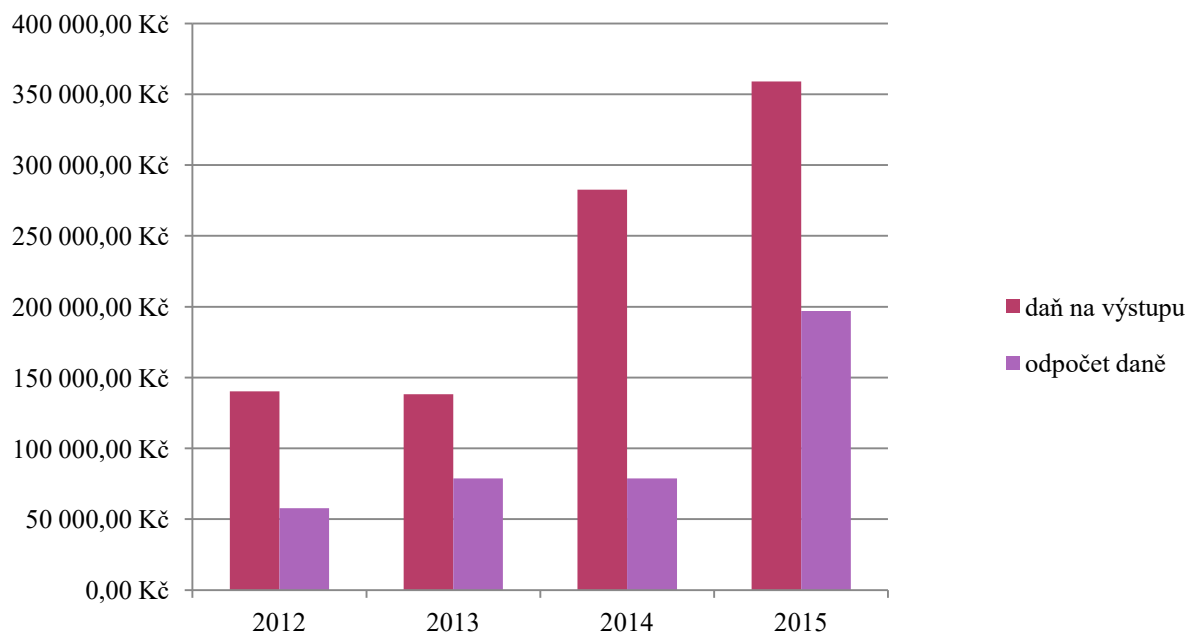
Současně si také uplatní nárok na odpočet daně, v tomto případě ve výši 3 161 Kč. Dále v dubnu a prosinci přijala služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě, které podléhaly zdanění v celkové výši 339 Kč, v této výši nárokovala odpočet daně. V srpnu tohoto roku rovněž poskytla službu s místem plnění v jiném členském státě v hodnotě 91 169 Kč, jedná se o plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně. Za toto plnění musela podat Souhrnné hlášení.

Celkově byla za rok 2015 daňová povinnost ve výši 162 004 Kč, nadměrný odpočet byl opět v nulové výši, finančnímu úřadu se tedy celkově odvedlo na DPH 162 004 Kč. V porovnání s předchozím rokem výrazně stouply tržby, čímž se i zvýšila daň na výstupu, současně však došlo i k výraznému navýšení nárůstu odpočtu daně vlivem většího množství nákupů, a to více jak dvojnásobně, daňová povinnost tak byla o 41 635 Kč nižší.

DPH se za sledované období výrazně liší, přičemž tato změna nebyla způsobena růstem sazeb. Ačkoli se v roce 2013 základní i snížená sazba daně zvýšila, na výši daně se podílela bezvýznamnou částkou. Příčinu tohoto kolísání je třeba hledat jinde. K navyšování daňové povinnosti docházelo převážně z důvodu růstu tržeb vlivem rozšiřování poskytování služeb, současně však docházelo i k jejímu snižování, a to díky zvyšujícímu se odpočtu daně. Výše DPH je pro lepší přehled ještě zpracována v následujících Obr. 4.2 a 4.3.

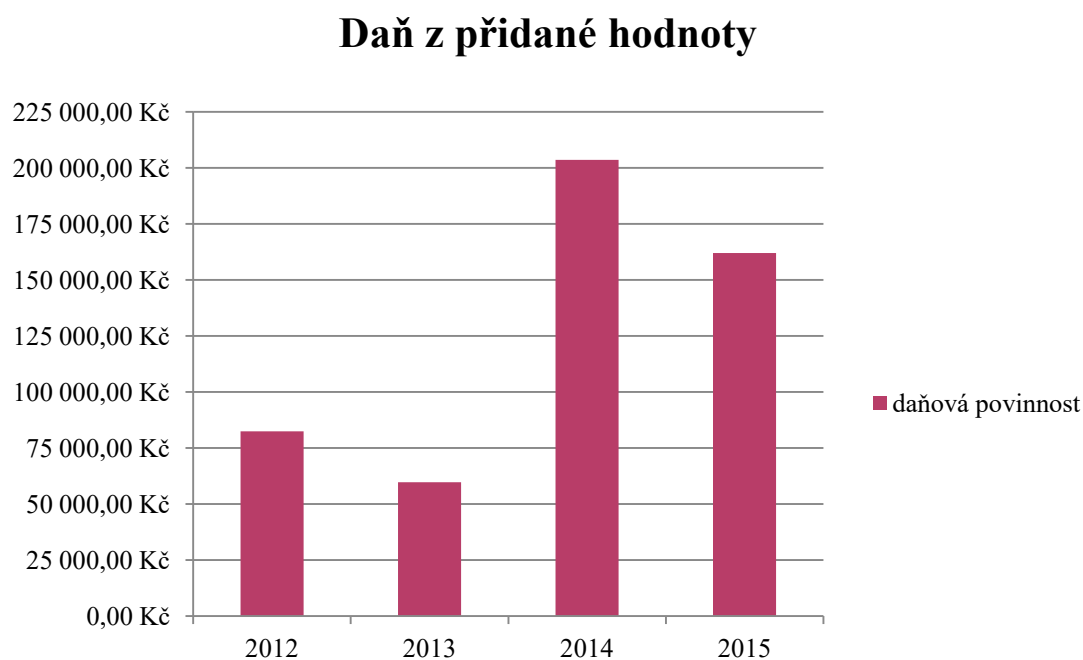
Obr. 4.2 Graf vývoje daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty



Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. 4.3 Graf vývoje daně z přidané hodnoty



Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.3 Daň silniční

Obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. vlastní několik osobních vozidel, přičemž v průběhu sledovaného období docházelo k pořizování nových vozidel. V evidenci vozidel podléhajících dani silniční byl na počátku tento osobní automobil:

- Peugeot 406 – 1 761 cm³, první registrace 8/2001, pořízeno 19. ledna 2012, prodáno 1/2014.

V průběhu sledovaného období pořídila obchodní korporace následující osobní vozidla:

- Škoda Octavia Combi – 1 896 cm³, první registrace 3/2000, pořízeno 13. listopadu 2013;
- Škoda Octavia – 1 896 cm³, první registrace 8/1999, pořízeno 6. října 2014;
- Audi A6 – 2 496 cm³, první registrace 12/2001, pořízeno 15. ledna 2015;
- BMW 320D Xdrive – 1 995 cm³, první registrace 9/2011, pořízeno 27. února 2015.

Výpočty silniční daně za sledovaná období jsou zpracovány v následujících Tab. 4.9 – 4.12. Při výpočtu je třeba hlídat aktuální sazby silniční daně. Důležité je rovněž datum první registrace, právě z důvodu možného snížení, případně zvýšení sazby daně s přesností na měsíce. V průběhu zdaňovacího období je povinnost platit zálohy na dani. Daňové přiznání se podává do 31. ledna následujícího roku po skončení daňového přiznání.

Tab. 4.9 Silniční daň za rok 2012

vozidlo	sazba daně v Kč	snížení			snížená sazba daně v Kč	počet měsíců					daň v Kč
		48 %	40 %	25 %		I.	II.	III.	IV.	V.	
Peugeot 406	3 000	—	—	—	3 000	3	3	3	2	1	3 000
Celkem											3 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2012 obchodní korporace vlastnila pouze jedno osobní vozidlo značky Peugeot 406. Na zálohách zaplatila 1 500 Kč, vypočtená daň činila 3 000 Kč, vznikl tedy doplatek na dani ve výši 1 500 Kč. Prevence CZ, s. r. o. je mladou, rozvíjející se obchodní korporací a na počátku svého vzniku vlastnila pouze jeden automobil a v rámci svého růstu a rozšiřování postupně rozšiřuje svůj majetek. V tomto roce měla pouze jednoho zaměstnance, ten však na služební cesty nevyužíval své soukromé vozidlo (na základě dohody), tudíž zde není ani možnost zvolit denní sazbu daně 25 Kč, kdy v případě méně častého využití v průběhu roku se jeví vhodnější než použití roční sazby. Nicméně v tomto případě je zaměstnavatel povinen platit cestovní náhrady. Při zvažování výhodnosti, kterou sazbu použít, je tedy potřeba počítat i s těmito náklady, aby nedošlo k tomu, že zamýšlené snížení daňové povinnosti, a tím i snížení nákladů se nezdařilo z důvodu právě vysokých zaplacených cestovních náhrad, kdy jejich společná výše by v konečné fázi mohla být vyšší než roční sazba daně.

Je třeba zde také zmínit, že zálohy na silniční daň placené obchodní korporací jsou v nesprávné výši. Zákon o silniční dani jasně předepisuje, kdy a v jaké výši mají být zálohy placeny. Vzhledem k tomu, že obchodní korporace toto ustanovení rovněž nedodržovala, bylo ji za to opět vyměřeno penále. Důvodem neplacení záloh je opět nedostatečná výše peněžních prostředků v potřebnou dobu.

Tab. 4.10 Silniční daň za rok 2013

vozidlo	sazba daně v Kč	snížení			snížená sazba daně v Kč	počet měsíců					daň v Kč
		48 %	40 %	25 %		I.	II.	III.	IV.	V.	
Peugeot 406	3 000	—	—	—	3 000	3	3	3	2	1	3 000
Škoda Octavia Combi	3 000	—	—	—	3 000	0	0	0	1	1	500
Celkem											3 500

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2013 vlastnila obchodní korporace již dvě vozidla, během roku si totiž pořídila osobní automobil Škoda Octavia Combi. Zálohy v tomto roce neplatila žádné, celková daňová povinnost byla ve výši 3 500 Kč, vznikl tak doplatek v celé výši daňové povinnosti.

Vzhledem k nezaplacení záloh v tomto období porušila obchodní korporace rovněž povinnost tyto zálohy platit, a proto jí bylo znovu vyměřeno penále. Opět bylo důvodem neplacení záloh nedostatečná výše peněžních prostředků v potřebnou dobu.

Tab. 4.11 Silniční daň za rok 2014

vozidlo	sazba daně v Kč	snížení			snížená sazba daně v Kč	počet měsíců					daň v Kč
		48 %	40 %	25 %		I.	II.	III.	IV.	V.	
Audi A6	3 600	—	—	—	3 600	0	0	0	0	1	300
Škoda Octavia Combi	3 000	—	—	—	3 000	3	3	3	2	1	3 000
Škoda Octavia	3 000	—	—	—	3 000	0	0	1	2	1	1 000
Celkem											4 300

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2014 vlastnila obchodní korporace již tři osobní vozidla. Během roku si pořídila osobní automobily značky Škoda Octavia a Audi A6. Osobní automobil Peugeot 406 v lednu prodala. Zálohy zaplatila ve výši 750 Kč, výsledná daň byla 4 300 Kč, vznikl opět doplatek ve výši 3 550 Kč. Ani v tomto roce nevyužíval žádný ze zaměstnanců (již byli dva) své soukromé vozidlo ke služebním účelům.

V tomto roce platila obchodní korporace zálohy na silniční daň opět v nesprávné výši. To byl důvod, proč jí bylo znovu vyměřeno penále. Zálohy nebyly opět placeny z důvodu nedostatečné výše peněžních prostředků v potřebnou dobu.

Tab. 4.12 Silniční daň za rok 2015

vozidlo	sazba daně v Kč	snížení			snížená sazba daně v Kč	počet měsíců					daň v Kč
		48 %	40 %	25 %		I.	II.	III.	IV.	V.	
Audi A6	3 600	—	—	—	3 600	3	3	3	2	1	3 600
Škoda Octavia Combi	3 000	—	—	—	3 000	3	3	3	2	1	3 000
Škoda Octavia	3 000	—	—	—	3 000	3	3	3	2	1	3 000
BMW 320D Xdrive	3 000	—	11x	—	1 800	2	3	3	2	1	1 650
Celkem											11 250

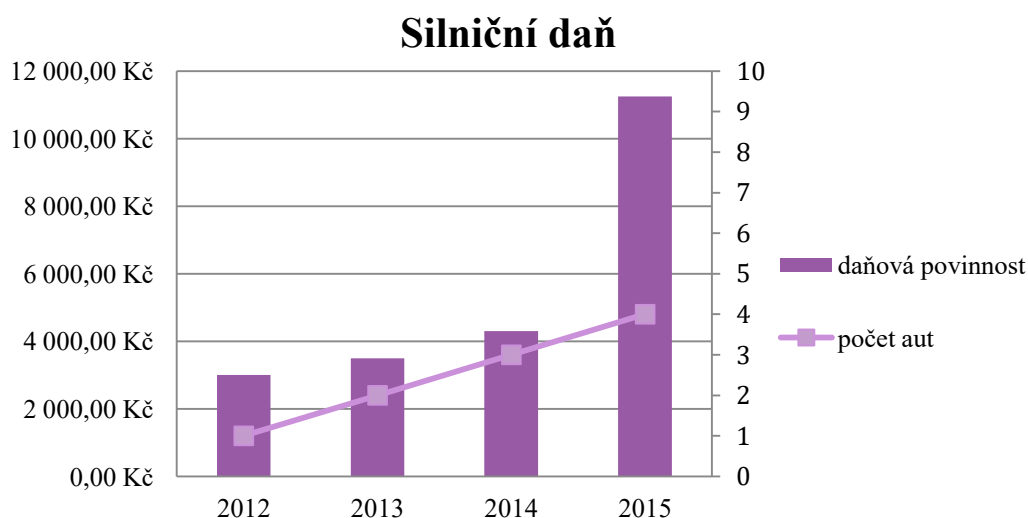
Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2015 vlastnila obchodní korporace již 4 osobní automobily, neboť si během roku pořídila další osobní automobil značky BMW 320D Xdrive. Zálohy zaplatila ve výši 9 600 Kč, výsledná daň činila 11 250 Kč, vznikl tak doplatek ve výši 1 650 Kč.

Je na místě zmínit, že za sledované období obchodní korporace poprvé odvedla zálohy včas a ve správné výši.

Z porovnání ročních výsledných daní, jež znázorňuje Obr. 4.5, vyplývá, že nejnižší daň byla právě v prvním roce, naopak nejvyšší v roce posledním, její nárůst byl dokonce skokový. Není to nijak překvapivé, tato situace vyplývá z postupného pořizování dalších osobních automobilů v následujících letech, přičemž většinou byly automobily pořízeny ke konci roku, proto v prvních třech letech nedocházelo k tak vysokému navýšení daně jako v posledním roce, v němž se osobní automobil pořídil hned na začátku roku, proto je daňová povinnost v posledním analyzovaném roce značně vyšší.

Obr. 4.4 Graf vývoje silniční daně⁴



Zdroj: Vlastní zpracování

Je třeba také zdůraznit, že obchodní korporace za celé sledované období využila pouze jedenkrát možnost snížení sazby daně, a to u osobního automobilu BMW Xdrive. Jednalo se o 40% snížení sazby daně. V ostatních případech tuto možnost nevyužívá, neboť pořídila vozidla starší 108 měsíců, na něž se možnost snížení sazby daně nevztahuje.

Na místě je také otázka, zda neustálé navyšování počtu osobních automobilů je opravdu nutné, i s ohledem na počet zaměstnanců. Nižší počet osobních automobilů by totiž vedl jednak k poklesu silniční daně, ale rovněž k úspoře nákladů na jejich provoz.

⁴ Vývoj počtu aut je sledován na vedlejší ose, vývoj silniční daně na ose hlavní.

4.2.4 Poplatky

Obchodní korporace během sledovaného období platila mimo daní také poplatky. Šlo především o správní poplatky a poplatky spojené s užíváním silnic a dálnic. Mezi správními poplatky se objevily např. poplatky za vydání potvrzení o bezdlužnosti, ověřování úředních výpisů, nahlédnutí do živnostenského rejstříku, zápisy v obchodním rejstříku apod. Poplatky spojené s užíváním silnic a dálnic platí obchodní korporace formou dálničních známek. Následující Tab. 4.13 uvádí výši poplatků za sledované období mimo rok 2015, jejichž výši mi jednatel obchodní korporace nebyl schopen v danou chvíli poskytnout.

Tab. 4.13 Výše poplatků za sledované období

	2012	2013	2014	2015
poplatky v Kč	5 560	6 400	2 940	–

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše poplatků se v jednotlivých letech liší. Odvíjí se od počtu potřebných úkonů. Jejich počet však není možné ovlivnit. Záleží to na situaci a potřebách obchodní korporace. Nejnižší výše poplatků byla zaznamenána v roce 2014, jejíž výše byla oproti předchozím letům poloviční.

4.3 Daňové zatížení

V jednotlivých letech docházelo v celkovém daňovém zatížení k výrazným rozdílům. To způsobilo zejména kolísání DPH a daně z příjmů PO. Následující Tab. 4.14 zachycuje výši jednotlivých daní zaplacených za sledované období, celkové daňové zatížení a procentuální přepočty jednotlivých daní na celkovém daňovém zatížení. Vzhledem k tomu, že není známa výše daně z příjmů PO a poplatků za rok 2015, je procentuální přepočet proveden pouze za období 2012 – 2014 a analyzováno bude právě toto období.

Z Tab. 4.14 vyplývá, že nejnižší daňové zatížení bylo v roce 2013. Za tento rok obchodní korporace dosáhla nejnižší daně z příjmů PO a DPH. Právě tyto dvě daně představují vždy hlavní položky celkového daňového zatížení, jejich procentuální podíl je přes 90 %. Naopak nejvyššího daňového zatížení dosáhla v roce 2014 a v porovnání s nejnižším daňovým zatížením bylo více jak trojnásobné, dosahovala částky 283 459 Kč. Jeho výši způsobil převážně nárůst DPH, a to více jak dva a půl násobně.

Tab. 4.14 Daňové zatížení

	2012		2013		2014		2015	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
daň z příjmů PO	57 570	38,74	26 030	27,21	72 580	25,61	–	–
DPH	82 495	55,51	59 731	62,44	203 639	71,84	162 004	–
daň silniční	3 000	2,02	3 500	3,66	4 300	1,52	11 250	–
poplatky	5 560	3,74	6 400	6,69	2 940	1,04	–	–
celkem	148 625	100,00	95 661	100,00	283 459	100,00	–	–

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvíce se na celkovém daňovém zatížení podílela *DPH*. Její podíl za sledované období narůstal, a to z 55 % až na 71 %. Výše DPH však za sledované období kolísala. Zatímco v prvních dvou letech dosahovala v průměru výše 71 000 Kč, v roce 2014 došlo k výraznému nárůstu DPH na 203 tisíc Kč, a to z důvodu růstu tržeb, čímž se zvýšila daň na výstupu. Růst tržeb, jak již bylo řečeno, nezapříčinila vyšší marže, ale právě rozšiřování nabízených služeb především v oblasti vzdělávání. Naproti tomu odpočet daně se držel na relativně stejné úrovni.

Další daní výrazněji se podílející na celkovém daňovém zatížení byla *daň z příjmů PO*. Její procentuální podíl však za sledované období naopak klesal. Avšak stejně jako u DPH výše této daně za sledované období kolísala, a to z důvodu kolísání účetního VH díky neustále rostoucím nákladům a daňově neuznatelným nákladům. Obchodní korporace navíc nevyužívala možností odčitatelných položek ani slev na dani pro nižší výslednou daňovou povinnost.

V porovnání s těmito dvěma položkami byly poplatky a silniční daň zanedbatelné, přičemž poplatky se většinou více podílely na daňovém zatížení než silniční daň. Mezi analyzovanými *poplatky* byly např. poplatky za vydání potvrzení o bezdlužnosti, ověřování úředních výpisů, nahlédnutí do živnostenského rejstříku, zápisy v obchodním rejstříku apod. Výše poplatků se ve sledovaném období lišila a odvíjela se od počtu potřebných úkonů, které není možné ovlivnit.

Nejnižší podíl na celkovém daňovém zatížení měla tedy *silniční daň*. Ta byla však každým rokem vyšší, neboť obchodní korporace stále pořizovala nová vozidla. Navíc ve většině případů nemohla využít ani snížení sazby daně, a tím pádem i snížit celkovou velikost daně, neboť si pořizovala vozidla starší 10 let, u nichž není možnost využít snížení sazby daně.

4.4 Daňová optimalizace

Každý daňový subjekt se snaží vždy zaplatit na daních co nejméně, což je naprosto pochopitelné. Minimalizace daňové povinnosti je racionálním chováním každého daňového subjektu a stát s tímto chováním počítá. Je však třeba si uvědomit, že pokud se minimalizuje daňová povinnost v rámci jednoho zdaňovacího období u jedné daně, nemusí to být ideální k celkovému souboru daní placených subjektem daně, a to ani v případě jedné daně z hlediska delšího časového úseku. Proto je vhodnější zabývat se optimalizací daňové povinnosti. Ta může mít celou řadu podob, od těch, které zákonodárce jednak předpokládá, ale také i vítá, až po trestně právní jednání.

Optimalizací daňové povinnosti se obvykle rozumí takové jednání subjektu daně, jímž se snaží minimalizovat vlastní daňovou povinnost. Dosahuje se toho zejména *daňovou úsporou*, tedy využíváním všech alternativních možností snížení základu daně v rámci platných zákonů, např. volbou vhodných odpisů. Další možností je *odložení daně* do budoucna, např. formou využívání daňových rezerv, případně *vyhnutí se daním* legálním využitím nedostatků v daňových i jiných zákonech, využitím smluv dvojího zdanění apod. V případě využití nelegálních postupů již nelze hovořit o optimalizaci daňové povinnosti, nýbrž o nelegálním *daňovém úniku*.

Daňová optimalizace je procesem hledání optimální varianty formy podnikání, řešení obchodních transakcí zavčas tak, aby bylo možné důkladně analyzovat situaci a nacházet optimální řešení. V rámci naší legislativy daňové plánování zahrnuje např. vhodnou formu podnikání, odčitatelné položky, dluhové financování, formy příjmů vyplacených společníkům, tedy mzda a podíly na zisku, dobrovolnou registraci jako plátce DPH a další.

Daňová optimalizace je poměrně složitá. Zatímco u některých daní je možné nalézt větší prostor pro optimalizaci (daň z příjmů PO), některé daně nelze optimalizovat téměř vůbec (DPH, daň z nemovitých věcí).

V případě *DPH* není příliš snadné změnit její výslednou povinnost. Výši DPH ovlivňuje nákup a prodej. Proto by jednou z možností pro optimalizaci daně mohlo být snížení tržeb, jež by vedlo k poklesu daně na výstupu, a zvýšení nákupů, které by naopak vedly ke zvýšení daně na vstupu. Toto řešení však není ani racionální ani žádoucí, neboť by si žádný daňový subjekt úmyslně nesnižoval tržby, aby odvedl na DPH co nejméně. Jediným lepším a přípustnějším řešením se jeví nakupovat převážně od plátců DPH, čímž vzniká nárok na odpočet daně, jenž

snižuje daňovou povinnost. Pokud by však obchodní korporace nakupovala od neplátců daně, nemohla by si uplatnit tento odpočet, neboť je v tomto případě DPH již zahrnuto v ceně.

V rámci *silniční daně* se nachází opět menší prostor pro optimalizaci. Jednou z možností je, v případě použití zaměstnancova soukromého vozidla (na základě dohody) pro služební cesty, zvolit denní sazbu daně 25 Kč jevící se jako vhodnější varianta v případě méně častých služebních cest v daném roce. Je však důležité vzít v potaz také skutečnost, že zaměstnavatel je v tomto případě povinen platit také cestovní náhrady. Mohlo by se totiž stát, že původní zamýšlené snížení daňové povinnosti, a tím ušetření na odvodu daně by převýšily naopak právě vysoké zaplacené cestovní náhrady, jejichž společná výše by v konečné fázi mohla být vyšší než roční sazba daně. Tím by došlo k vyššímu odvodu peněžních prostředků.

Další z možností je zvážení počtu vozidel, zda by nebylo možné jej snížit, i s ohledem na počet zaměstnanců. Tím by došlo nejen k efektivnějšímu využití vozidel a k následnému snížení výsledné daně, ale také k úspoře nákladů na jejich provoz. Také je zde možnost pořizovat novější vozidla, tedy taková, u nichž by bylo možné využít snížení sazby daně, jež by mělo za následek nižší daňovou povinnost. Právě tuto možnost obchodní korporace nevyužila, mimo jedno vozidlo, ostatní osobní automobily jsou totiž starší 108 měsíců, tudíž se na ně možnost snížení sazby daně nevztahuje. Další možností pak může být pořizovat vozidla s nižším obsahem motoru, na něž se vztahuje nižší sazba daně, případně zakoupit vozidla, jež jsou od této daně osvobozena, např. vozidla s hybridním pohonem. Vždy je však nutné zvážit i dodatečné náklady související s pořízením vozidla, které je s ohledem na výslednou daň přijatelnější.

Největší prostor pro možnou optimalizaci je u *daně z příjmů PO*. K faktorům ovlivňujícím výslednou výši daně patří snižování základu daně, maximální výše daňově uznatelných nákladů, snižování výsledné daně formou slev na dani. Prevence CZ, s. r. o. prozatím nevyužívá žádnou z možností, které nabízí zákon o dani z příjmů. Využívá služeb daňového poradce, který doporučuje způsoby řešení, jimiž se obchodní korporace ve většině případů řídí.

Obchodní korporace má více prostorů pro optimalizování daně, např. v rámci poskytování darů, forem odpisování, tvorbě zákonných rezerv, zaměstnávání osob zdravotně postižených apod. Prevence CZ, s. r. o. prozatím neposkytuje žádné *dary*. V případě, že by dar poskytla, měla by možnost využít dar jako odčitatelnou položku od základu daně, avšak max. do výše 10 % základu daně sníženého o případnou daňovou ztrátu. Přitom je však nutné brát v úvahu, že dar není daňově uznatelným nákladem, tzn., že účetní VH se o tento dar musí navýšit. Rovněž je nutné brát v úvahu také to, že poskytnutí daru představuje vynaložení

finančních prostředků. Vzhledem k tomu, že obchodní korporace často z důvodu nedostatku peněžních prostředků neplatí ani zálohy na dani, není zde na místě brát v úvahu poskytnutí darů jako formu daňové optimalizace. Při poskytování darů se musí také zvážit to, jestli se úspora na dani v rámci poskytnutí darů vyplatí, tedy, aby výsledné snížení daně bylo vyšší než poskytnutý dar. Většinou tomu tak není.

Další z možností, jak optimalizovat daň z příjmů PO, je pomocí vhodné *metody odpisování*. Obchodní korporace využívá rovnoměrnou metodu odpisování. U rovnoměrných odpisů se do základu daně přenáší pořizovací cena rovnoměrně. Zatímco u zrychleného odpisování je odpis nejvyšší ve druhém roce, následně se pak snižuje. Při rovnoměrném způsobu je možné využít nižší odpisovou sazbu než maximální, čímž dochází ke snížení daňových nákladů. Rovněž lze odpisování přerušit, tzn., že se v daném zdaňovacím období daňový odpis neuplatní a odsune se do dalšího období. Tyto možnosti se však využívají převážně v případě, kdy by jejich uplatnění vedlo k daňové ztrátě nebo by nebylo možné uplatnit odpočty od daňového základu, případně slevy na dani. Tato situace však za sledované období u obchodní korporace nenastala.

Volba metody odpisování závisí na spoustě faktorů. Přitom rozdíl v rychlosti odpisování majetku mezi oběma metodami je radikální. Jestliže obchodní korporace realizuje velký zisk v době, kdy rozhoduje o metodě odpisování, vyplatí se jí využít zrychlenou metodu. Jestliže však počítá naopak s nižším ziskem, případně jí hrozí i ztráta, je lepší zvolit rovnoměrné odpisování. V případě zvýšeného používání majetku při zavedení majetku do užívání je lepší využít zrychlené metody odpisování, při které se majetek do nákladů odepíše rychleji. Obchodní korporace však pro jednoduchost raději volí rovnoměrné odpisy.

Další daňovou výhodou v časovém přesunu daňové povinnosti je *tvorba zákonných rezerv*. Rovněž tvorba zákonných opravných položek k pohledávkám snižuje daňový základ. Zákonné rezervy se využívají zejména tehdy, je-li sazba daně vysoká, a její rozpuštění nastane v roce, kdy je sazba nižší. Sice dojde ke zvýšení daňového základu, ale zdání se nižší sazbou daně. Za sledované období však ke změně sazby nedošlo. Obchodní korporace si je vědoma toho, že tvorbou rezervy lze snižovat základ daně. Ačkoliv jsou však dopředu vytvářeny rozpočty, není možné přesně určit výslednou výši finančních prostředků. Dále je třeba brát v potaz, že finanční prostředky na tvorbu rezervy je nutné odvést na speciální vázaný účet a nelze s nimi disponovat jiným způsobem než za účelem vytvořené rezervy. Pokud by došlo k situaci, že by obchodní korporace neměla potřebnou výši finančních prostředků na odvod na speciální účet, doposud uznatelná rezerva by se následně stala neuznatelnou, čímž by došlo k navýšení základu daně. Pokud by se vytvořila rezerva vyšší, než by bylo její skutečné

čerpání, musel by se základ daně o tuto částku zvýšit. Z těchto důvodů obchodní korporace o tvorbě zákonných rezerv neuvažuje.

Minimalizovat výslednou daň je možné také pomocí snížení základu daně z titulu *výzkumu a vývoje* nebo *odpočet na podporu odborného vzdělávání*. Obchodní korporace však v rámci této oblasti nevyvíjí žádné aktivity. Výši vypočtené daně lze rovněž snížit o *slevu na dani* z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Obchodní korporace měla během sledovaného období max. 2 zaměstnance, z nichž ani jeden nebyl zdravotně postižený, tudíž tuto slevu doposud nevyužila. Ovšem v případě dalšího znásobení obratu, jež se dá u obchodní korporace předpokládat vzhledem k současnému vývoji a startovní fázi jejího podnikání, má jednatel v úmyslu přibírat další zaměstnance, přičemž se nebrání tomu, aby zaměstnal osoby se zdravotním postižením, neboť danou práci je schopná zajistit i takováto osoba. Není tedy na škodu zvážit, zda by pro ni nebylo výhodnější zaměstnat zaměstnance i se zdravotním postižením, čímž by mohla na dani ušetřit desítky tisíc.

Prevence CZ, s. r. o. stejně jako další obchodní korporace navyšuje svůj účetní VH o *neuznatelné náklady*. Rovněž analýzou těchto neuznatelných nákladů může dojít k jejich snížení, a tím i ke snížení daňového základu. Během sledovaného období obchodní korporace vykazuje pravidelně několik daňově neuznatelných nákladů, které každoročně narůstají. Jde o náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále a ostatní nedaňové provozní náklady.

Náklady na reprezentaci byly převážně tvořeny pracovními obědy. Ačkoliv by byla možnost tyto obědy částečně omezit, nejví se to jako vhodné řešení, neboť je zcela nelogické omezovat právě počet obchodních jednání, a tím i možnosti získávat novou a udržovat si stávající klientu.

Pro *nedaňové ostatní provozní náklady* platí to, co již bylo zmíněno v podkapitole 4.2.1. Daň z příjmů právnických osob, a sice nelze s jistotou říci, zda a jak lze tyto náklady řídit, neboť jejich detail nebyl poskytnut. Pokud by však jejich výše z roku 2014 přetrvávala i v předchozím roce 2015, a tudíž se nejednalo o nic mimořádného, měla by se obchodní korporace zamyslet, jak lze tyto náklady snížit.

Možnost rapidně omezit nedaňové náklady připadá u nákladové položky *ostatní pokuty a penále* tvořenou převážně pokutami za špatné parkování. Zahrnovala však také penále z důvodu neplacení záloh. Pokutám za špatné parkování lze předejít správným parkováním. Je třeba si uvědomit, že zaplacení pokuty, tedy vynaložení peněžních prostředků na úhradu, není jediným důsledkem pokuty. Neboť díky pokutě dochází také k navýšení účetního VH, zdaňuje se tedy vyšší částka, a tím je vyšší i daňová povinnost a tedy i vyšší odvod peněz.

V podstatě jde o dvojí odvod peněžních prostředků. Problémem je však sídlo provozovny obchodní korporace, které se nachází v centru Ostravy. Již bylo zmíněno, že parkování v centru města není zrovna ideální vzhledem k nedostatečnému počtu parkovacích míst, nicméně se jedná o typický příklad nákladů, který je závislý pouze na vůli podnikatele a lze jej řádným chováním zcela vyloučit.

Vyměřenému penále z důvodu neplacení záloh včas a v nesprávné výši lze také předejít. Ne jednou bylo zdůrazněno, že obchodní korporace bojuje s nedostatkem peněžních prostředků v daný okamžik a dané výši. Zde by stálo za úvahu zamyslet se nad lepším plánováním cash flow, a tím možnostmi, jak získat potřebné prostředky včas, např. oddálením plateb dodavatelům, rychlejšími platby od zákazníků, využitím nabídek bankovních institucí – zde je potřeba i zvážit náklady s tím související. V podstatě naučit se lépe hospodařit s peněžními prostředky. Neboť nejenže platba pokut znamená dodatečný odliv peněžních prostředků (zaplacení daňové povinnosti se neplacením záloh obchodní korporace stejně nevyhne, ale prodraží si ji), nevrhá to ani dobrý stín na obchodní korporaci pro případné obchodní partnery.

Ze všech popsaných skutečností je patrné, že obchodní korporace ve stavu, v jakém se v současnosti nachází (rozvíjející se obchodní korporace, nízký počet zaměstnanců...), se snaží děla maximum pro minimalizaci své daňové povinnosti s využitím služeb daňového poradce. Není zde proto příliš možností, kde hledat další cestičky. Spíše by postačilo více se zamyslet nad opakujícími se situacemi a snažit se o jejich minimalizaci a lepší zvládnutí ne příliš ideálních podmínek (parkovací místa, nedostatek finančních prostředků v potřebný čas). S rozvojem obchodní korporace se pak budou tyto cestičky postupně objevovat (např. možnost zaměstnání osob se zdravotním postižením při rozšiřování počtu zaměstnanců) a obchodní korporace by se měla zamyslet nad tím, zda po nich bude kráčet.

5 Závěr

Správa a řízení obchodní korporace je v podmínkách České republiky velice složitým procesem. Každá obchodní korporace má svou vizi a cíle, kterých chce dosáhnout. Jedním takovým cílem je zajistit optimalizace daňové povinnosti. Při řešení daňových otázek se tak snaží co nejvíce minimalizovat svoji daňovou povinnost.

Hlavním cílem diplomové práce bylo provést analýzu daňové povinnosti vybrané obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. v letech 2012 – 2015, zjistit celkové daňové zatížení a nalézt možné způsoby daňové optimalizace. Cíle bylo dosaženo díky posouzení vývoje daňových povinností a jejich příčin a shrnutí možností daňové optimalizace.

V teoretické části jsou popsány teoretická východiska daně, teorie zdanění firem, harmonizace daní v rámci Evropské unie, daňový systém České republiky, účtování daní a daňová optimalizace. V praktické části je provedena analýza daňových povinností vybrané obchodní korporace a podílů těchto daní na celkové daňové povinnosti. V závěru praktické části jsou shrnuty možnosti daňové optimalizace.

Daňová povinnost obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. se za sledované období skládala z daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty, silniční daně a poplatků. Přičemž z provedené analýzy vyplynulo, že nejvíce se na daňovém zatížení podílela daň z přidané hodnoty, následně pak daň z příjmů právnických osob. Ostatní položky, tedy silniční daň a poplatky, byly ve srovnání s nimi zanedbatelné.

U všech těchto daní docházelo v analyzovaném období k výkyvům. Výše daně z přidané hodnoty kolísala převážně z důvodu růstu tržeb. Růst tržeb přitom nezapříčinila vyšší marže, ale rozšiřování a vyšší množství poskytovaných služeb především v oblasti vzdělávání. Prevence CZ, s. r. o. jakožto poměrně mladá obchodní korporace se rozrůstá, rozšiřuje dále své služby a poskytuje je ve větší míře, tudíž není nijak překvapivé, že její aktivita roste, což je pro ni pozitivní skutečností. Nárůst tržeb společně s neustále rostoucími náklady, a to i těmi nedaňovými, zapříčinili výkyvy účetního výsledku hospodaření, a tím i daně z příjmů právnických osob. Obchodní korporace navíc nevyužívala možností odčitatelných položek ani slev na dani pro její snížení. Své daňové povinnosti nemohla odlehčit ani u silniční daně, která se každým rokem navyšovala díky postupnému pořizování dalších osobních automobilů, a to využitím snížení sazby daně, neboť ve většině případů pořizovala starší automobily. Výše poplatků se v jednotlivých letech rovněž lišila, kterážto skutečnost se odvíjela od počtu potřebných úkonů (ověřování úředních výpisů aj.).

Nejnižšího daňového zatížení dosáhla obchodní korporace v roce 2013, neboť dvě nejvýznamnější daně, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty, byly na nejnižší úrovni. Naopak nejvyššího daňového zatížení dosáhla v roce 2014, které bylo v porovnání s tím nejnižším více jak trojnásobné, z důvodu nárůstu daně z přidané hodnoty.

Provedená analýza daňových povinností odhalila, že prostor pro možné způsoby její optimalizace je u některých daní omezený, například u daně z přidané hodnoty, a u některých značný, například u daně z příjmů právnických osob. Jednatel obchodní korporace se domnívá, že optimalizace daní není příliš možná, avšak analýza prokázala, že zde určité příležitosti existují.

Zatímco výši poplatků odvíjejících se od potřebných úkonů není možné příliš ovlivnit, neboť jsou závislé na potřebách obchodní korporace, u daně z přidané hodnoty lze doporučit co nejvíce nakupovat od plátců daně, čímž vzniká nárok na odpočet daně, jenž snižuje daňovou povinnost.

U silniční daně je jednou z možností, v případě použití zaměstnancova soukromého vozidla na služební cesty, zvolit denní sazbu daně 25 Kč, která se při méně častých služebních cestách v daném roce jeví jako vhodnější varianta. Nicméně v tomto případě je zaměstnavatel povinen zaměstnanci platit také cestovní náhrady, což musí být rovněž bráno na zřetel. Mohla by totiž nastat situace, kdy původní zamýšlené snížení daňové povinnosti, a tím ušetření na odvodu daně, by naopak převýšily právě vysoké cestovní náhrady, díky čemuž by v konečné fázi tyto náklady byly vyšší než roční sazba daně. Jako další možnost se zde jeví snížení počtu vozidel, tedy vyřazení méně užívaných vozidel z podnikání. Tím by došlo nejen k efektivnějšímu využívání stávajících vozidel a následnému snížení daňové povinnosti, ale také k úspoře nákladů na jejich provoz. Existuje zde i možnost pořizovat novější vozidla pro využití snížení sazby daně. Tuto možnost obchodní korporace využila pouze v jednom případě, neboť ostatní vozidla jsou starší 10 let a toto snížení se na ně tedy nevztahuje. I zde je potřeba u tohoto případného řešení optimalizace daňové povinnosti zvážit dodatečné náklady v podobě vyšší pořizovací ceny novějšího automobilu s případnou úsporou na dani.

Daň z příjmů právnických osob by bylo možné snížit hned několika možnostmi. Jednou z nich je poskytnutí daru, jenž by šel uplatnit jako odčitatelná položka od základu daně. Nicméně poskytnutí daru představuje vynaložení peněžních prostředků a s ohledem na skutečnost, že obchodní korporace často z důvodu nedostatku peněžních prostředků neplatí ani zálohy na dani, nejví se poskytnutí daru jeví jako vhodná forma daňové optimalizace.

Nabízí se i volba vhodné metody odpisování či tvorba zákonných rezerv. Metoda odpisování je závislá na více faktorech, avšak rozdíl v rychlosti odpisování majetku mezi

oběma metodami je značný. Obchodní korporace však pro jednoduchost využívá raději rovnoměrné odpisy. Co se tvorby zákonných rezerv týče, obchodní korporace je netvoří a jednatel o tom do budoucna ani neuvažuje, i když si je vědom možného daňového efektu.

Samotnou výši vypočtené daně by bylo možné snížit o slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Jednatel obchodní korporace v případě dalšího znásobení obratu, které se dá u obchodní korporace vzhledem k současnému vývoji předpokládat, má v úmyslu přibírat další zaměstnance, přičemž se nebrání zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Při řešení otázky optimalizace daně je rozhodně výhodnější, pokud to daná práce umožňuje, zaměstnat osoby se zdravotním postižením a s využitím této slevy ušetřit na dani desítky tisíc korun.

Optimalizovat daň je v tomto konkrétním případě možné rovněž pomocí snížení daňově neuznatelných nákladů, kterými byly zejména náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále a nedaňové ostatní provozní náklady. Náklady na reprezentaci byly tvořeny převážně pracovními obědy. Snižovat tyto náklady však není vhodným strategickým řešením. Jejich výše je navíc zanedbatelná v porovnání s plynoucími výnosy ze získaných zakázek.

Ostatní pokuty a penále zahrnovaly pokuty za špatné parkování a penále z důvodu neplacení záloh. Těmto nákladům však lze předejít. Vzhledem k tomu, že obchodní korporace pravidelně neplatí zálohy, případně je neplatí včas a ve správné výši, za což jsou ji vyměřována penále, je na místě podniknout patřičné kroky, tedy zajistit dostatek peněžních prostředků na tyto odvody (například lepším řízením a plánováním cash flow). Mít v podstatě nějakou rezervu na „horší“ časy pro případy nedostatků peněžních prostředků. Je potřeba si také uvědomit, že zaplacení pokut a penále, tedy vynaložení peněžních prostředků na úhradu, není jediným důsledkem pokuty, neboť se o tyto částky navyšuje účetní výsledek hospodaření, čímž se zdaňuje vyšší částka, a tím vyšší je i daňová povinnost a odvod peněz. V podstatě tak jde o dvojí odvod peněžních prostředků.

Skladba nedaňových ostatních provozních nákladů nebyla zjištěna ani po konzultaci s jednatelem. Z důvodu nedostatku informací tak není možné poskytnout doporučení pro jejich případné snížení. Za analyzované období se tato položka výrazně projevila pouze v jednom roce. Není tak možné ani s jistotou říci, že se (ne)mohlo jednat pouze o výjimečnou situaci, která se nebude každoročně opakovat.

Ačkoli se obchodní korporace Prevence CZ, s. r. o. snaží s využitím služeb daňového poradce optimalizovat svou daňovou povinnost, práce odhalila několik slabých míst a příležitostí, které by ji mohly pomoci na cestě k tomuto cíli.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- [1] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- [2] KOLÁŘ, Pavel, Leoš VÍTEK, Jan PAVEL a kolektiv. *Zdanění a neutralita*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. 183 s. ISBN 80-86861-6-2.
- [3] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19. vyd. Praha: Bova Polygon, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
- [4] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [5] PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance, úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4.
- [6] PUDIL, Pavel, Václav VYBÍHAL, Leoš VÍTEK, Jan PAVEL a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. 158 s. ISBN 80-8686101-4.
- [7] ŠMÍDOVÁ, Iva. *Ekonomické souvislosti finančního práva: stručný úvod*. Ostrava: KEY Publishing, 2006. 119 s. ISBN 80-87071-03-4.
- [8] STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika II. díl pro kombinovanou formu studia*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7., 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-78-0.
- [9] ŠIROKÝ, Jan a kolektiv. *Daňová teorie. Spraktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-8500-005-8.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer
- [11] TERRA, Ben a Peter WATTEL. *European Tax Law*. 6. VYD. Alphen: Wolter Kluwer Law, 2012. 634 s. ISBN 978-90-411-3877-4.
- [12] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [13] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

elektronické dokumenty

- [14] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFCR. Schodek státního za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný*. [online]. MFCR [5. 2. 2016]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpocetu-cr-20131>.

- [15] OBCHODNÍ REJSTRÍK. *OR. Prevence CZ, s. r. o.* [online]. OR [15. 2. 2016]. Dostupné: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?jenPlatne=PLATNE&nazev=prevence+cz&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?jenPlatne=PLATNE&nazev=prevence+cz&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH).
- [16] PREVENCE CZ. *Pprevence CZ, s. r. o.* [online]. Prevence CZ [22. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.prevencecz.cz>

legislativa

- [17] Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [18] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] Zákon č. 338 ze dne 4. května 1992, o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Zákon č. 16 ze dne 21. prosince 1992, o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] Zákon č. 353 ze dne 26. září 2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- [23] Zákon č. 261 ze dne 16. října 2007, o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- [24] Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [25] Zákonné opatření senátu č. 340 ze dne 9. října 2013, o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

informační materiály

- [26] Daňová přiznání Prevence CZ, s. r. o. z let 2012 – 2015.
- [27] Hlavní knihy Prevence CZ, s. r. o. z let 2012 – 2015.
- [28] Informační materiály Prevence CZ, s. r. o.

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
CO ₂	oxid uhličitý
D	poslední známá daňová povinnost
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OPD	osoba povinná k dani
PO	právnícká osoba
VH	výsledek hospodaření

Seznam obrázků

<i>Obr. 2.1 Druhy sazby daně.....</i>	<i>15</i>
<i>Obr. 2.2 Vztah vyjádření základu daně a sazby daně</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 2.3 Typy slev na dani</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 3.1 Klasifikace poplatníků daně z příjmů právnických osob</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 3.2 Předmět daně z přidané hodnoty</i>	<i>31</i>
<i>Obr. 3.3 Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty.....</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 3.4 Osoby, kterých se daň z přidané hodnoty týká.....</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 3.5 Schéma účtování daní</i>	<i>42</i>
<i>Obr. 4.1 Graf vývoje daně z příjmů právnických osob.....</i>	<i>51</i>
<i>Obr. 4.2 Graf vývoje daně z přidané hodnoty</i>	<i>56</i>
<i>Obr. 4.3 Graf vývoje daně z přidané hodnoty</i>	<i>57</i>
<i>Obr. 4.5 Graf vývoje silniční daně</i>	<i>60</i>

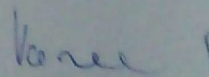
Seznam tabulek

<i>Tab. 3.1 Daně uvalované v České republice – ekonomické hledisko</i>	<i>23</i>
<i>Tab. 3.2 Základ daně z příjmů právnických osob</i>	<i>26</i>
<i>Tab. 3.3 Stručný schematizovaný postup výpočtu daně z příjmů právnických osob</i>	<i>26</i>
<i>Tab. 3.4 Výše a splatnost záloh na daň z příjmů právnických osob</i>	<i>28</i>
<i>Tab. 3.5 Sazby daně z přidané hodnoty</i>	<i>34</i>
<i>Tab. 4.1 Přehled daní, kterým podléhá vybraná obchodní korporace</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 4.2 Daň z příjmů právnických osob za rok 2012</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 4.3 Daň z příjmů právnických osob za rok 2013</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 4.4 Daň z příjmů právnických osob za rok 2014</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 4.5 Daň z přidané hodnoty za rok 2012</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 4.6 Daň z přidané hodnoty za rok 2013</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 4.7 Daň z přidané hodnoty za rok 2014</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 4.8 Daň z přidané hodnoty za rok 2015</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 4.9 Silniční daň za rok 2012</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 4.10 Silniční daň za rok 2013</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 4.11 Silniční daň za rok 2014</i>	<i>59</i>
<i>Tab. 4.12 Silniční daň za rok 2015</i>	<i>59</i>
<i>Tab. 4.13 Výše poplatků za sledované období</i>	<i>61</i>
<i>Tab. 4.14 Daňové zatížení</i>	<i>62</i>

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 21/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2016



Bc. Zuzana Vavřinová